

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Ondřej Procházka

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY
Z POHLEDU KOMUNITÁRNÍHO A ČESKÉHO PRÁVA

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: finančního práva a financí

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 26. června 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

Poděkování

Autor by rád poděkoval vedoucímu práce, panu JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., za jeho příspěví ke vzniku této práce, a především za jeho mimořádnou vstřícnost.

Zvláštní poděkování patří mé ženě Ivě z důvodů, které dobře zná.

Obsah

Úvod	2
1 O dani z přidané hodnoty obecně	5
1.1 <i>Pojem a charakteristika DPH</i>	5
1.2 <i>Klasifikace DPH</i>	11
1.2.1 <i>Klasifikace podle předmětu</i>	12
1.2.2 <i>Klasifikace podle způsobu výpočtu</i>	12
1.3 <i>DPH jako nástroj finanční politiky</i>	16
2 Vznik a vývoj společného systému DPH v ES	22
2.1 <i>Obratové daně před vznikem EHS</i>	23
2.2 <i>Římská smlouva a vznik společného systému DPH</i>	25
2.3 <i>Šestá směrnice a „jednotný základ daně“</i>	30
2.4 <i>Jednotný trh a zrušení daňových hranic</i>	32
2.5 <i>Potíže překonání přechodné úpravy</i>	36
2.6 <i>Strategie Komise v novém tisíciletí a její výsledky</i>	38
2.7 <i>Přeprocování Šesté směrnice</i>	43
3 Vývoj právní úpravy obratových daní v ČR	45
3.1 <i>Obratové daně před rokem 1948</i>	45
3.2 <i>Období reálného socialismu</i>	51
3.3 <i>Zavedení DPH do právního řádu ČR</i>	53
3.4 <i>Zákon č. 235/2004 Sb. a jeho pozdější novelizace</i>	58
Seznam zkratk	62
Seznam literatury	63

Úvod

Ve druhé polovině 20. století prošly daňové soustavy většiny evropských i světových zemí radikální proměnou, která zásadně změnila strukturu rozpočtových příjmů, povahu zatížení daňových subjektů a v neposlední řadě i tvář mezinárodního obchodu. Klíčovou součástí těchto změn byl nástup všeobecné obrátové daně, označované v teorii, v mezinárodních smlouvách, v supranacionálních právních předpisech a konečně i v právních řádech jednotlivých zemí jako *daň z přidané hodnoty* (anglicky *value added tax*, francouzsky *taxe sur la valeur ajoutée*). „Žádná daňová inovace se v historii nerozšířila tak rychle jako daň z přidané hodnoty. Během půl století ji zakotvilo více než 130 zemí. Stala se nejrozšířenější všeobecnou spotřební daní, což ukazuje na její schopnost zajišťovat daňové příjmy transparentním a neutrálním způsobem.“¹

Je nezpochybnitelnou skutečností, že masivní nástup daně z přidané hodnoty byl pozitivním trendem, přispívající k odbourávání bariér mezinárodního obchodu, k rychlejšímu rozvoji transformovaných ekonomik a ke spravedlivějším daňovým poměrům v ekonomicky vyspělých zemích. Pokud by daňová teorie a právní řády jednotlivých zemí v oblasti nepřímých daní setrvaly na pozicích z 50. let minulého století, byl by dnešní svět zřejmě o mnoho partikularizovanější, ekonomicky nesvobodnější a v důsledku toho i chudší.

Že se tak nestalo, je z velké části zásluha Komise Evropských společenství. Společný systém daně z přidané hodnoty, tak je od 60. let v *acquis communautaire* formulován, je — i přes své problémy a nedostatky — jednoznačně nejvyspělejším systémem daně z přidané hodnoty na planetě. Je veden jasným záměrem existence společného trhu, přinesl ale členským státům Společenství i řadu ryze vnitřních přínosů a stal se přímou inspirací pro většinu dalších zemí, které daň z přidané hodnoty uvedly do svého právního řádu.

Součástí tohoto systému se od 1. května 2004 stala na základě přístu-

1. ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. *Consumption Tax Trends 2008. VAT/GST and Excise Rates 2008, Trends and Administration Issues*. 2008. ISBN: 9789264039476.

pové smlouvy i Česká republika. Novodobý český stát disponoval od svého vzniku na počátku 90. let minulého století právní úpravou daně z přidané hodnoty, která byla v podstatných rysech moderní a evropsky konformní. Jde o důsledek skutečnosti, že zavedení DPH bylo součástí celkové metamorfózy právního řádu, vyvolané nutností transformace ekonomiky a odstranění deformací poválečné totalitní éry, a také toho, že vstup do Evropských společenství byl od počátku devadesátých let jedním z konstantních cílů zahraniční politiky ČR.

Předkládaná práce je pokusem o netradiční pohled na právní úpravu daně z přidané hodnoty v právním řádu Evropského společenství a ve vnitrostátním právu České republiky. Zabýváme se zde daní z přidané hodnoty z pohledu obecné daňové teorie a rozebíráme její význam pro finanční politiku. Tam, kde je to účelné, poukazujeme i na právní úpravu daně z přidané hodnoty ve státech stojících mimo ES. Ukazujeme, že obecná daňová teorie připouští i takové úpravy systému daně z přidané hodnoty, kterou jsou od úpravy platné v ES odlišné, což nás může dovést k hlubším úvahám o silných a slabých stránkách systému, který dnes již důvěrně známe.

Těžiště této práce pak tvoří popis historického vývoje systému daně z přidané hodnoty v ES a vývoje obrátových daní v československém a českém právu. Jsme přesvědčeni o tom, že právně-historický pohled má pro pochopení mnoha institutů současné právní úpravy hluboký význam. Mnohé závěry studií, provedených téměř před padesáti lety v raných fázích evropské integrace, jsou dodnes relevantní, ať už se v právní realitě Společenství prosadily, či nikoliv. Zkoumáme-li dnešní právní úpravu, je důležité vědět, které instituty jsou odrazem dlouhodobé integrační koncepce, které jsou naopak důsledkem retardačních tendencí, a jaká tato integrační koncepce vůbec je. Konečně se domníváme, že vývoj obrátových daní umožňuje ukázat, že evropská integrace a práce Komise ES má — v rozporu s často tradovanými mýty — hluboce liberální základ, vedený stejným přesvědčením, které bylo vtěleno už do smlouvy o založení EHS, totiž, že svobodnější Evropa bude současně i Evropou stabilnější a bohatší.

Na historii obrátových daní v českém právu se pak snažíme ukázat, že jde o finančněprávní institut, který má u nás podobnou tradici jako v jiných evropských zemích, a že i legislativci a zákonodárci staršího demokratického československého státu poměřovali a navrhovali daňové konstrukce nepřímých daní podle stejných kritérií, jako to činíme dnes. To nás vede k přesvědčení, že současná harmonizovaná právní úprava daně z přidané hodnoty v ČR není jen transpozicí evropského práva, nýbrž i přirozeným završením dlouhodobého procesu modernizace daňové soustavy, který byl

u nás násilně přerušen dobou nesvobody.

Jsme si vědomi toho, že dani z přidané hodnoty v komunitárním a českém právu by bylo možné věnovat práci mnohanásobně většího rozsahu. I z toho důvodu se nesnažíme, na rozdíl od většiny dosud publikovaných prací, o systematický popis platné právní úpravy. Naším cílem je uchopit otázku daně z přidané hodnoty poněkud jiným způsobem, v jejích globálních, ekonomických, a právně-historických souvislostech.

Praha, červen 2009

Ondřej Procházka

Kapitola 1

O dani z přidané hodnoty obecně

1.1 Pojem a charakteristika DPH

Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. listopadu 2006, která je základem platné komunitární úpravy daně z přidané hodnoty, obsahuje ve svém čl. 1 odst. 2 následující legální definici daně z přidané hodnoty (DPH):

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

Jde o definici, která provází evropský systém DPH od jeho počátku.²

Pro účely našeho úvodního výkladu je tato definice poměrně úzká: definuje totiž DPH jako daň striktně spotřební a specifikuje i způsob jejího výpočtu formou daňového odpočtu.

Pokud se k obecnějšímu vymezení DPH obrátíme na finančněprávní teorii, zjistíme, že s DPH spojuje celou řadu znaků. Zpravidla se uvádí, že je to daň

- ▶ obratová,
- ▶ nepřímá,
- ▶ spotřební,
- ▶ obecná,
- ▶ neduplicitní,
- ▶ a vícefázová.³

2. Srv. článek 2 směrnice Rady z 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, 67/227/EHS.

3. Srv. Alan SCHENK a Oliver OLDMAN. *Value Added Tax, A Comparative Approach*. 1. vyd. Cambridge, New York: Cambridge University Press, 2007. 532 s. ISBN: 978-0-521-85112-1, s. 23; Jan ŠIROKÝ. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2009. 354 s. ISBN: 978-80-7201-746-1, s. 114.

Podívejme se na jednotlivé znaky takto vymezené DPH podrobněji.

Jako *obratová daň* se označuje daň, jejímž základem je obrat povinného subjektu. Obratem se rozumí souhrn úplat, které povinný subjekt obdržel za uskutečňování své ekonomické činnosti, nebo určité její části (zdanitelná plnění). Matematická vazba mezi obratem a daní se v různých právních řádech liší a závisí na dalších faktorech (např. na zastoupení plnění s nulovou nebo sníženou sazbou a na samotné metodě výpočtu), nicméně vztah mezi obratem a daní zde vždy existuje. DPH je vždy obratovou daní.

Rozdělení na *přímé a nepřímé daně* užívá daňověprávní teorie jako základní prostředek klasifikace daňové soustavy. Jako každá velká dichotomie je i tato zatížena určitou nejednoznačností.

Tradiční definice operuje s tzv. *přesunem daňového břemene*: za nepřímé daně pokládá takové, u nichž je subjekt povinný k dani (plátce) různý od subjektu, který nese daňovou zátěž, v případě přímých daní jde o jeden a tentýž subjekt.⁴ Toto pojetí má dva nedostatky.

První nedostatek teorie přesunu daňového břemene je relativně zjevný, a souvisí se skutečností, že při extenzivním výkladu takto pojaté definice by určité druhy daní z příjmů (např. daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nebo srážkovou daň z úroku) bylo možné pokládat za nepřímé daně.

Druhý nedostatek je subtilnější a souvisí s ekonomickým dopadem zdanění. Daňové břemeno je zde třeba chápat ve smyslu pozitivně právním, nikoliv ekonomickém. Pokud přesun daňového břemene zkoumáme nástroji ekonomické teorie, zjistíme, že u daní označovaných jako nepřímé se daňové břemeno často vůbec nepřesouvá, ač to zákonodárce předpokládá, oproti tomu i u přímých daní se daňové břemeno často přesouvá, ač to zákonodárce vůbec nepředpokládá.⁵ Blíže se touto otázkou zabýváme v podkapitole 1.3.

Jiným způsobem, jak materiálně definovat nepřímé daně, je jejich spotřební charakter: za nepřímou daň označujeme daň, která dopadá na příjem při jeho upotřebení, oproti tomu přímá daň postihuje příjem při jeho

4. Srv. Lubomír GRŮŇ. *Finanční právo a jeho instituty*. 1. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2004. 308 s. ISBN: 80-7201-474-9, s. 140; John Stuart MILL. *Principles of Political Economy*. New York: Prometheus Books, 2004. 892 s. ISBN: 1-59102-151-0, 788–796. Podle Milla je rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi dán tím, „zda osoba, která platí daň správci daně, trpí odpovídajícím snížením příjmu. Pokud ano, náleží dopad a povinnost téže osobě a daň je přímá, pokud ne, břemeno se přesouvá a ovlivňuje se příjem jiného (dopad a povinnost náleží různým osobám), daň je nepřímá.“

5. Viz Paul FARMER a Richard LYAL. *EC Tax Law*. 1. vydání. Oxford, UK: Oxford University Press, 1994. 360 s. ISBN: 978-0-198-25764-6, s. 3.

vzniku.⁶ I zde je třeba dopad na příjem chápat v pozitivně právním smyslu.

Potřeba přesné legální definice pojmu nepřímá daň vyvstala v mezinárodním právu. Otázka, zda má daň povahu přímé nebo nepřímé daně, má bezprostřední význam pro závazky států v mezinárodních smlouvách o volném obchodu a o zamezení dvojího zdanění. Smluvní dokumenty Světové obchodní organizace definují přímé daně jako „daně z mezd, zisku, úroků, nájmu, práv k nehmotným statkům, a všech ostatních forem příjmu, a daně z nemovitostí“ a nepřímé daně jako „daně ze spotřeby, akcízy, daně z obratu, přidané hodnoty, frančíz, známek, převodu, a movitého majetku, a všechny ostatní daně kromě přímých daní a dovozních cel“.⁷

Komunitární právo neobsahuje legální definici pojmu nepřímá daň, a to i přesto, že tento pojem používá primární právo ES při vymezení rozsahu pravomocí Rady v oblasti daňové harmonizace v čl. 93 (ex čl. 99) Smlouvy o založení Evropského společenství (SES). Pojem nepřímé daně ani nebyl rozveden v judikatuře Evropského soudního dvora (ESD), neboť s jeho interpretací nevyvstaly praktické potíže. Z našeho pohledu je ovšem významné, že formulací „daně z obratu, akcízy, a ostatní nepřímé daně“ SES zahrnuje DPH explicitně mezi nepřímé daně, a to i přesto, že sekundární právo se tomuto termínu spíše vyhýbá.

Český právní řád pojmu nepřímé daně neužívá (neužíval ho ani zákon č. 212/1992 Sb. o soustavě daní, který byl součástí našeho právního řádu od ledna 1993 do května 2004), pojem se ale běžně používá ve finančněprávní teorii, a o zařazení DPH mezi nepřímé daně není pochyb.

Pro úplnost ještě uveďme, že národní právní řády často používají pojem nepřímé daně ve zcela jiném smyslu, než komunitární a české právo. Zcela specifický význam má pojem *indirect tax* ve Spojených státech, kde jde vlastně o všechny daně s výjimkou majetkových daní, daní z příjmů vyplývajících z vlastnictví nemovitostí, a tzv. daně z hlavy.

Jako nepřímou daň tedy můžeme chápat daň, kterou právní řád za nepřímou označuje. Toto formální pojetí sice překonává potíže materiálního vymezení, na druhé straně neumožňuje skutečnost, že DPH je nepřímou daní, chápat jako její pojmový znak.

Jako *spotřební* daně označujeme takové daně, jejichž cílem je daňově zatížit spotřebu, tj. nikoliv skutečnost, že subjekt, k jehož tíži se daň uplatňuje, svůj majetek rozmnožuje (jako je tomu u důchodových daní), nebo že majetek má (jako je tomu u majetkových daní), nýbrž že ho umenšuje. Snaha

6. Milan BAKEŠ a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2006. 741 s. ISBN: 80-7179-431-7, s. 191.

7. Dodatek 1A k Dohodě o Světové obchodní organizaci, Dohoda o podporách a vyrovnávacích opatřeních, dodatek I (demonstrativní výčet vývozních podpor).

zdanit spotřebu souvisí s liberální ekonomickou teorií, podle níž by lidé měli platit podle toho, co odčerpávají z omezených zdrojů společnosti, nikoliv podle toho, do jaké míry k těmto zdrojům přispívají. Tato teorie se v západní společnosti uplatňuje už od 17. století.⁸

Český právní řád označuje jako spotřební daně selektivní nepřímé daně uplatňované na vybrané výrobky (podle zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních). Jako spotřební daň se zde označuje to, co komunitární právo označuje jako *akcízy* (angl. *excises*, fr. *accises*). Je to v našich poměrech tradiční, ale poněkud nešťastná terminologie. Je totiž nepochybné, že DPH má ve své komunitární a české konstrukci vlastnosti obecné spotřební daně, a je tak v literatuře běžně označována. Oficiální překlady pramenů práva ES (včetně čl. 92–93 SES) pak ve snaze užívat národní terminologii překládají akcízy jako „spotřební daň“, což příliš nenapomáhá jejich správné interpretaci.

V zemích ES a tím i v ČR je DPH spotřební daní, což je požadavek sekundárního práva ES.⁹ Nicméně DPH obecně být spotřební daní nemusí (blíže oddíl 1.2.1). Zdaleka ne všechny spotřební daně oproti tomu musí mít nutně charakter daní nepřímých, přímá spotřební daň je v anglosaských zemích už od poloviny minulého století předmětem živého teoretického zájmu, a v posledních letech i legislativní iniciativy.¹⁰ Spotřební charakter v našem širokém pojetí nechápeme jako pojmový znak DPH.

8. Thomas Hobbes se ve svém *Leviatanu* táže: „Co je to za důvod, že ten, který hodně pracuje, šetří plody své práce a spotřebovává málo, má platit víc než ten, který žije nečinně, získává málo a utrácí vše, co získá?“ Citováno v SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 8.

9. Na tomto místě se hodí podotknout, že pokud hovoříme o DPH v komunitárním a českém právu jako o spotřební dani, máme na mysli spotřebu v jejím moderním makroekonomickém smyslu, tj. souhrnné výdaje domácností. Tyto výdaje lze dále klasifikovat podle časové hodnoty zboží a služeb, které jsou jako jejich protihodnota pořizovány. Do pojmu spotřeby nicméně zahrnujeme všechny, tedy i takové, které mají vyloženě dlouhodobý charakter, např. nákupy nových nemovitostí. Ty jsou předmětem zdanění, přestože je sotva lze chápat jako umenšení majetku domácnosti, která nemovitost pořizuje. I moderní neoliberalní koncepce tak chápe spotřebu v podstatně méně liberálním smyslu, než si Thomas Hobbes zřejmě představoval. Srv. Gregory MANKIW. *Principles of Economics*. 4. ilustrované a aktualizované vydání. Florence, Kentucky: Cengage Learning, 2006. 936 s. ISBN: 978-0-324-22472-6, s. 507–529.

10. *Simplified USA Tax Act*, naposledy Kongresu předložený republikánským reprezentantem státu Pennsylvania Philipem Englishem v roce 2007, počítá s nahrazením téměř všech federálních přímých daní tzv. podnikatelskou daní, která je DPH s odpočtem obrátu, a tzv. daní z individuálního příjmu, která je ovšem konstruována jako přímá spotřební daň s progresivní sazbou. SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 30–33, 445–448; GOVTRACK.US. H.R. *Simplified USA Tax Act of 2007: 4159–110th Congress (2007)*. 2007. URL: <http://www.govtrack.us/congress/bill.xpd?bill=h110-4159> (navštíveno 06. 04. 2009).

Označení *obecná* se v souvislosti s DPH zpravidla používá současně s označením *spotřební* nebo *nepřímá* a staví DPH do protikladu k akcízům, což jsou selektivní daně. Vyjadřuje tak skutečnost, že DPH není uplatněna na konkrétní výrobky nebo služby, nýbrž na celý obrat (souhrn úplat za zdanitelná plnění), který je až dodatečně rozdělován (systémem více sazeb) a omezován exempcemi (v předmětu nebo v subjektu).

Pojem *obecná* (nepřímá) daň můžeme tedy chápat synonymicky s pojmem *obratová*.

Jako *neduplicitní* označujeme takovou daň, kde efektivní daňový základ (zohledňující provedené odpočty) v sobě nezahrnuje prvky, které již byly předmětem zdanění (stejnou daní).

Duplicitní (kaskádní nebo kumulativní) povahu měly obrátové daně, které byly součástí daňové soustavy většiny západoevropských zemí do padesátých let minulého století. Daňový subjekt počítal ze základu, tvořeného jeho obratem za zdaňovací období, lineární pevnou sazbou daň, která se pak již dále nijak neupravovala. Duplicitní povaha takto definované obrátové daně spočívala v tom, že zdaňovaný obrat v sobě zahrnoval náklady, které subjekt vynaložil k tomu, aby obratu dosáhl. Vzhledem k tomu, že tyto náklady měly z velké části formu úplat, poskytnutých jiným daňovým subjektům za suroviny, polotovary nebo jiné vstupy výroby, byly už v předchozím výrobním stupni předmětem obrátové daně. Kumulativní efekt byl tím výraznější, čím více stupňů se účastnilo výrobního procesu.

Duplicitní obrátové daně s sebou nesou řadu nevýhod. Především jde o daně, které nejsou neutrální, což v tomto případě znamená, že zdaňují stejné výrobky a služby různě, v závislosti na organizačních poměrech jejich výroby nebo jejich poskytování. V důsledku toho vedou k účinkům, které zákonodárce nesleduje, a které jsou deformativní a ekonomicky kontraproduktivní. Takovým důsledkem je zde vertikální integrace a koncentrace, s jasně negativním vlivem na hospodářskou soutěž.¹¹

Stejně závažnou nevýhodou duplicitních obrátových daní je skutečnost, že lze jen těžko vyčíslit celkové daňové zatížení konkrétního produktu nebo služby. Tato vlastnost má velký význam v oblasti mezinárodního obchodu, a co je pro nás ještě důležitější, byla bezprostřední příčinou vzniku společného systému DPH v Evropském hospodářském společenství. Tomuto tématu se podrobně věnujeme v kapitole 2.

Charakteristika DPH jako *vícefázové* daně znamená, že jde o daň, která je uvalena na všechny stupně výroby a distribuce. Tím se liší od jednofázových daní, které jsou uplatňované v určité konkrétně určené výrobní nebo

11. SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 3.

distribuční fázi (např. akcízy při uvedení do volného daňového oběhu), nebo ve fázi maloobchodního prodeje (např. daň z maloobchodního obratu, americká *sales tax*, při prodeji spotřebiteli).

Proto, aby vícefázová daň nebyla současně duplicitní, je potřebné, aby efektivní základ, zohledňující provedené odpočty, vyloučil daň uplatněnou v předchozím stupni. Toho je docíleno tím, že efektivním základem není obrat jako celek, nýbrž *přidaná hodnota*, tj. rozdíl obratu na výstupu a obratu na vstupu. Výsledná daň je vždy přímo úměrná přidané hodnotě, což je společná vlastnost daňových soustav všech právních řádů, kde byla DPH zavedena.

Definujeme-li přidanou hodnotu jako rozdíl mezi obratem na výstupu a obratem na vstupu, máme tím na mysli obecný vztah, nikoliv konkrétní způsob výpočtu. Ten se může v různých daňových soustavách lišit, stejně jako vymezení pojmu obrat. Analogicky a bez újmy na obecnosti můžeme přidanou hodnotu definovat rovněž jako součet výrobních faktorů (investic, práce, úroků a čistého zisku), přičemž obsah těchto faktorů je opět dán konkrétním právním řádem.

Na základě provedené diskuse můžeme v obecné rovině definovat DPH následovně. Daň z přidané hodnoty je daň, která je *obratová, neduplicitní a vícefázová, přičemž daňová povinnost v každém stupni je úměrná přidané hodnotě v tomto stupni*.

Daň	obratová	vícefázová	neduplicitní
Obratové daně před r. 1950	✓	✓	
Akcízy			✓
Americká <i>sales tax</i>	✓		✓
DPH	✓	✓	✓

Tabulka 1.1: Srovnání vybraných nepřímých daní

Rozlišovací význam pojmových znaků DPH shrnujeme demonstrativním srovnáním s jinými typy nepřímých daní v tabulce 1.1. Historické evropské obratové daně byly vícefázové a duplicitní. Akcízy jsou daně, které se uplatňují selektivně a nejsou obratové, jsou jednofázové a tudíž neduplicitní. *Sales tax*, která se uplatňuje ve většině členských států USA, je maloobchodní obratovou daní, která je jednofázová a neduplicitní. Konečně DPH je daní obratovou, vícefázovou a neduplicitní.

Náš úvodní výklad, jehož cílem bylo dospět k obecnému pojmovému vymezení DPH, jsme zahájili definicí DPH tak, jak je uvedena v platném

sekundárním komunitárním právu. Zvláštní význam má v komunitárním právu i definice DPH v judikatuře Evropského soudního dvora. Ten se musel od počátku harmonizace právních předpisů v oblasti obrátových daní několikrát vypořádat s otázkou, zda právní úpravy specifických nepřímých daní v členských zemích Společenství neobcházejí harmonizační závazek členských států v oblasti DPH, jinými slovy zda členské státy nezavádějí daně, které dikce jejich předpisů neoznačuje jako DPH, ale které naplňují její pojmové znaky.

ESD při posuzování těchto otázek vycházel ze striktně materiálního pojetí DPH. Je tedy lhotejné, jak je daň v národním právu označena, za DPH je považována tehdy, pokud naplňuje určité znaky.¹²

ESD charakterizuje DPH těmito znaky:

1. uplatňuje se na transakce vztahující se ke zboží a k službám,
2. je úměrná ceně zboží nebo služeb, nezávisle na počtu provedených transakcí,
3. je odváděna v každém stupni výrobního a distribučního procesu,
4. jejím předmětem je přidaná hodnota zboží a služeb, protože daň splatná z transakce je určena odpočtem daně splatné z předchozí transakce.¹³

Při posuzování, zda konkrétní daňová úprava členského státu podléhá režimu společného systému DPH tak ESD aplikuje shora uvedený test. Daně, které nenaplnují některý z uvedených znaků, se za DPH nepovažují.

Definice ESD se od našeho pojetí příliš neliší. První dva znaky charakterizují DPH jako obrátovou daň, třetí jako vícefázovou. Konečně čtvrtý vymezuje její vazbu na přidanou hodnotu, a to oproti našemu pojetí zužujícím způsobem, pomocí metody výpočtu.

1.2 Klasifikace DPH

Společný systém DPH v ES je DPH (tj. obrátovou, nepřímou a vícefázovou daní), která je daní spotřební, počítanou odečítací metodou s odpočtem daně na základě daňových dokladů. Jde tedy o DPH se specificky vymezeným předmětem, a specifickou metodou výpočtu. V daňové teorii i praxi jde o převládající, nicméně nikoliv výlučnou konstrukci této daně.

12. Zákaz podobných paralelních úprav je explicitně formulován v čl. 1 směrnice Rady 67/277/EHS (První směrnice), ve směrnici 2006/112/ES ho lze odvodit z ustanovení čl. 1 a z čl. 401.

13. Rozsudek ESD ve věci *Fazenda Pública v Solisnor-Estaleiros Navais SA* ze 17. září 1997, C-130/96.

1.2.1 Klasifikace podle předmětu

Při klasifikaci podle předmětu rozlišujeme DPH podle toho, na jak velkou část hrubého národního produktu daň dopadá.¹⁴

Podle makroekonomické teorie se hrubý domácí produkt (ve výdajové definici) skládá ze spotřeby (výdaje domácností), přímých vládních výdajů, investic (firemních výdajů), a čistých dovozů. Podle toho, jaká část hrubého domácího produktu je zdaňována (jaký je *agregátní základ* DPH), rozlišujeme

- ▶ spotřební DPH
- ▶ DPH z hrubého domácího produktu
- ▶ DPH z národního důchodu

Spotřební DPH se vztahuje pouze na výdaje domácností. Tam, kde je aplikována, mají daňové subjekty možnost okamžitě uplatnit plné daňové odpočty na všech výdajích, včetně dlouhodobého majetku. Jde o systém, který se prosadil v zemích ES, ale například i v Japonsku nebo na Novém Zélandu.¹⁵

DPH z hrubého domácího produktu se vztahuje na výdaje domácností a kapitálové investice. V tomto systému daňové subjekty nemohou vůbec uplatnit daňové odpočty na investicích do dlouhodobého majetku použitého pro účely podnikání. Tento systém se v současné době uplatňuje v Číně.

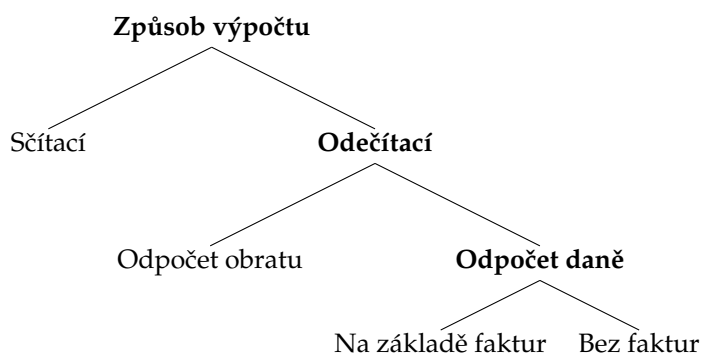
DPH z národního důchodu je kombinací obou přístupů. Daňové subjekty mohou daňové odpočty na investicích do dlouhodobého majetku uplatnit cestou daňových odpisů, podobně jako u daně z příjmů. DPH z národního důchodu existovala od roku 1978 ve Finsku až do nahrazení spotřební DPH v souvislosti s přistoupením Finska k ES v roce 1994.

1.2.2 Klasifikace podle způsobu výpočtu

Konstrukce DPH se v různých právních rádech liší nejen v předmětu zdaňování, ale také ve způsobu, kterým je daňová povinnost vypočtena. Odlišnosti mohou být ryze formální povahy, mohou ale také vést k podstatně rozdílným výsledkům. V ES se prosadil systém odpočtu daně na základě daňových dokladů (faktur).

14. Srv. SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 36–37.

15. V zemích ES nicméně existuje řada odchylek podle článku 177 směrnice 2006/112/ES (dřívější článek 17 odst. 7 Šesté směrnice), který se týká právě možnosti omezit nárok na odpočet pro investice do dlouhodobého majetku.



Obrázek 1.1: Klasifikace DPH podle způsobu výpočtu

Způsoby výpočtu daňové povinnosti lze rozdělit na *sčítací* (aditivní) a *odečítací* (subtraktivní). Odečítací metody pak na metody *s odpočtem obratu* nebo *s odpočtem daně*, metody s odpočtem daně pak dále podle toho, zda je odpočet prováděn *na základě faktur* (daňových dokladů) nebo *bez faktur*. Toto rozdělení je schematicky zachyceno na obrázku 1.1.

Odečítací metoda s odpočtem daně na základě faktur je založena na tom, že ke každému poskytnutí služby, dodání zboží, nebo jiné transakci, která je předmětem DPH (ke každému zdanitelnému plnění), existuje faktura (daňový doklad), jejíž obligatorní náležitostí je částka daně, která má být odvedena, v souladu se základem daně pro příslušné plnění a uplatňovanou sazbou. Daňový subjekt pak za každé zdaňovací období odvádí daň, vyčíslenou jako součet daní na poskytnutých zdanitelných plněních (daň na výstupu) v daném zdaňovacím období, od níž ve formě daňového odpočtu odčítá daň na přijatých zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období (daň na vstupu), a to na základě vydaných a přijatých faktur.

Metoda založená na odpočtech na základě faktur se považuje za efektivní, protože zajišťuje vysoké daňové příjmy při nízké ceně správy daně, což je dáno tím, že mechanismus daňových dokladů vede k vysoké míře konformity daňových subjektů. V některých případech ale její mechanismus, uplatněný v čisté podobě, selhává.

Je tomu tak v případech, kdy spotřebitel poskytuje plnění daňovému subjektu (zboží „z druhé ruky“, bazarové nebo antikvární transakce). Protože odkup zboží od nepovinného subjektu není zdanitelným plněním, není k němu vystavena faktura a neodvádí se z něj daň, proto zde není ani možnost odpočtu. Pokud by v podobném případě byla metoda daňového odpočtu uplatněna v ryzí podobě, vedla by ke zřejmým deformacím trhu a k nárůstu spotřebitelských cen. Analogické situace vyvstávají v případě

služeb cestovních kanceláří nebo u finančních a pojišťovacích služeb.

Státy, které DPH s odpočtem daně uplatňují, se tento problém pokoušejí řešit *zvláštními režimy*, snižujícími základ daně na tzv. ziskovou přírážku, nebo plnou exempcí určitých druhů plnění.

Zmíněné speciální úpravy sice odstraňují nebo zmírňují zjevná selhání systému daňových odpočtů, přinášejí nicméně nové problémy. Zbavují odpočtový systém jeho jednoduchosti, komplikují správu daně jak na straně daňových subjektů, tak i na straně finanční správy, a často vedou k nezamýšleným vedlejším efektům.¹⁶ Není náhodné, že velká část sporů mezi Komisí ES a členskými státy a nezanedbatelná část předběžných otázek, posuzovaných ESD, se týká právě exempcí v předmětu a zvláštních režimů.

Další nežádoucí vlastnost metody daňového odpočtu na základě faktur se projevuje v případě tzv. malých podniků. Podobně jako spotřebitelé nevystavují daňové doklady. Pokud jsou účastni na velkoobchodním trhu, jsou vždy v relativní nevýhodě vůči konkurenci, která uplatňuje odpočty na svých vstupech, a odběrateli (subjektu DPH) prodává za ceny, které jsou sice v absolutních číslech vyšší, ale zakládají možnost odpočtu. Smysl osvobození malých podniků od daně je ale úplně jiný, spočívá především ve snaze zbavit živnostníky administrativního břemene, a právě popsaná deformace trhu je pouze nezamýšleným vedlejším efektem.

I přes své nedostatky je metoda daňového odpočtu na základě faktur nejpoužívanějším způsobem určení daňové povinnosti. Její klasickým a ve světě často následovaným příkladem je právě společný systém DPH v ES.

Blízkou alternativou je *metoda daňového odpočtu bez faktur*, uplatňovaná pod názvem *Shohizei-ho* od roku 1989 v Japonsku. Daňová povinnost je zde určena opět jako rozdíl daně na výstupu a daně na vstupu. Daň na výstupu je určena ze součtu úplat obdržených za poskytnutá plnění ve zdaňovacím období, v souladu s daňovou sazbou. Podobně daň na vstupu je určena ze součet provedených plateb za přijatá plnění, v souladu s daňovou sazbou. Daňový doklad se vystavuje pouze za účelem doložení platby a jejího účelu a neobsahuje informaci o dani, která bude odvedena.¹⁷

Na rozdíl od komunitární DPH je tedy japonská *Shohizei-ho* neutrální vůči subjektům, požívajícím exempci. Daňové subjekty uplatňují daňové odpočty i ve vztahu k plněním, poskytnutým subjekty, které jsou od daně osvobozeny, což odstraňuje jednu z deformací, vlastních systému daňového

16. Exempce v plnění (tj. skutečnost, že určitá transakce, uskutečňovaná daňovým subjektem, není pokládána za zdanitelné plnění), poskytnutá mimo úroveň maloobchodu, může vést ke kumulativnímu zdanění. Srv. SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 53.

17. Ibid., s. 41.

odpočtu na základě faktur.

Víceméně identickou metodou je *metoda odpočtu obratu*. Daňový základ je rozdíl součtu úplat obdržených za poskytnutá zdanitelná plnění za zdaňovací období a součtu plateb poskytnutých za přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období. Na tento základ je aplikována daňová sazba, čímž získáváme výslednou daňovou povinnost.

Metoda odpočtu obratu neumožňuje uplatnit více než jednu daňovou sazbu. V současné době není v žádném právním řádu uplatněna. Historickým příkladem je finská DPH před rokem 1994. Tzv. podnikatelská daň, která je jedním z aktuálních návrhů na zavedení federální DPH ve Spojených státech, je rovněž postavena na metodě odpočtu obratu.¹⁸

Způsobem výpočtu daňové povinnosti, který se zcela vymyká všem dosud diskutovaným metodám, je *sčítací metoda*. Základ této daně je určen jako hodnota výrobních faktorů za zdaňovací období. Výrobními faktory se rozumí souhrn mezd, nájmu, splácených úroků a čistého zisku. Uplatněním daňové sazby je pak určena výsledná daňová povinnost. Stejně jako metoda odečtu obratu neumožňuje sčítací metoda uplatnit více než jednu sazbu.¹⁹

Zřejmou nevýhodou DPH postavené na sčítací metodě je složitost výpočtu daňového základu, z toho vyplývající vysoké náklady na správu a nízký stupeň konformity. Může se zdát, že tyto nedostatky jí přisuzují povahu čistě teoretického konceptu, nicméně není tomu tak: pod názvem *Single Business Tax* byla v letech 1976–2007 součástí právního řádu státu Michigan. Jde o jedinou právní úpravu DPH na území Spojených států, která do současné doby nabyla účinnosti.

Single Business Tax byla přijata v roce 1976 jako náhrada sedmi různých korporátních přímých daní (odtud její název) s cílem zjednodušit daňovou soustavu a zastavit pokračující propad státních příjmů. Ani jeden z těchto cílů se nepodařilo naplnit, což byl — kromě složité a nepřehledné konstrukce — i důsledek velkého množství zvláštních režimů a výjimek, které se do právní úpravy promítaly v důsledku lobbistických tlaků. Bezmála dvě desetiletí odporu vůči dani, kterou veřejnost chápala jako nesrozumitelnou a nespravedlivou, nakonec vyvrcholila jejím zrušením.²⁰

18. GOVTRACK.US. H.R. *Simplified USA Tax Act of 2007: 4159–110th Congress (2007)*, op. cit.

19. SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 42–46.

20. „Příčinu zrušení SBT lze spatřovat v komplexní daňové konstrukci, vysokých nákladech na její správu, v nízké konformitě, ve skutečnosti, že daň byla kritizována jako nespravedlivá, a v soustavných novelizacích... výsledkem je zrušení daně, která nevyhovovala požadavkům spravedlnosti, která zvyhodňovala určité ekonomické aktivity proti jiným, a kterou platil jen někdo.“ Lynn A. GANDHI. *The repeal of the Michigan Single Business Tax*.

1.3 DPH jako nástroj finanční politiky

Daň z přidané hodnoty, stejně jako každá jiná daň, je finančněprávním institutem. Daňové právo je součástí rozpočtového práva, to je součástí finančního práva. Finanční právo je instrumentáři finanční politiky, normativním rámcem, v němž se odvíjí nerovné peněžní vztahy mezi daňovými subjekty a veřejnou mocí, tj. státem a jinými subjekty, které jsou nadány pravomocí jednostranně rozhodovat o právech a povinnostech.

Smyslem daně — její hlavní finančně-politickou funkcí — je zajistit příjmovou stránku veřejných rozpočtů.²¹ Daně (společně s dávkami a poplatky) zajišťují *řádné rozpočtové příjmy* a jejich výběr je tedy výrazem dobrého rozpočtového hospodaření. Pokud by jich nebylo, byly by veřejné rozpočty závislé pouze na mimořádných příjmech, které jsou téměř bez výjimky spojeny s růstem veřejné zadluženosti a z toho vyplývajícím zatěžováním budoucích generací.

Kromě naplňování veřejných rozpočtů mají ale daně řadu dalších důsledků. Ovlivňují ekonomické aktivity daňových subjektů co do rozsahu i struktury, ovlivňují zahraniční obchod a tím i devizové hospodářství a konečně mají vliv i na daňovou rezidenturu (na samotné složení okruhu daňových subjektů). Skladba daňové soustavy a konstrukce jednotlivých daní je klíčovou oblastí rozhodování každého státu a děje se podle určitých kritérií.

Zjednodušeně lze říci, že dobře hospodařící státy se zpravidla snaží daňovou soustavu i jednotlivé daně ji tvořící konstruovat tak, aby byl co nejlépe vyvážen veřejný zájem na naplňování rozpočtu na straně jedné a soukromý zájem na svobodném rozvoji ekonomických aktivit na straně druhé. Exaktněji lze jako kritéria kvality daňové konstrukce uvést

- ▶ *neutralitu,*
- ▶ *efektivitu,*
- ▶ *spravedlnost,*
- ▶ *nízké náklady na správu,*
- ▶ *jednoduchost,*
- ▶ *a stabilitu.*²²

2006. URL: <http://www.thefreelibrary.com/The+repeal+of+the+Michigan+Single+Business+Tax-a0155080754> (navštíveno 06. 04. 2009).

21. Kromě této základní, tzv. alokační funkce daně daňová teorie zpravidla rozeznává funkci redistribuční (přímá příjmová redistribuce má za úkol zmírňovat rozdíly v sociální situaci daňových subjektů) a funkci stabilizační (daň zmírňuje cyklické efekty v tržním hospodářství), srv. GRŮŇ, *Finanční právo a jeho instituty*, op. cit., s. 93–94.

22. Srv. H. William BATT. *Principles of sound tax theory*. 2008. URL: <http://www.>

Podívejme se tedy blíže na to, jak moderní DPH, kterou jsme definovali jako obratovou, neduplicitní a vícefázovou daň, tato kritéria naplňuje.

Neutralita daně je spojována se skutečností, že daň je nezávislá na právní formě subjektu, na jeho organizační struktuře a na druhu ekonomické aktivity, kterou subjekt vyvíjí. V ještě širším smyslu lze říci, že neutrální daň je taková daň, která nemá jiné hospodářské následky než takové, které jsou bezprostředně spojeny s její alokační funkcí.

DPH je obratová (všeobecná) a neduplicitní, ze své povahy je tedy vysoce neutrální daň. Její daňová základna je široká, zahrnuje zboží i služby, a její neduplicitní charakter ji činí nezávislou na organizační struktuře subjektu. Na rozdíl od duplicitních obratových daní nevyvolává nežádoucí efekty koncentrace a vertikální integrace. Ve své čisté podobě dopadá bez rozdílu na státní podniky, obchodní společnosti, i na podnikající fyzické osoby.

Efektivitou daně rozumíme relativní vztah mezi množstvím rozpočtových příjmů, které generuje, a mírou vlivu, kterou vykonává na hospodářské aktivity daňových subjektů. Zcela efektivní daň je taková daň, která hospodářské aktivity daňových subjektů neovlivňuje vůbec.²³

Otázka efektivity daně z přidané hodnoty bývá nastolována hlavně v jejím srovnání s daněmi z příjmů. Rozbor této otázky se jednoznačně vymyká zaměření této publikace, shrňme pouze, že převládající názor je následující: DPH i daně z příjmů odrazují daňové subjekty od výtěžných aktivit. DPH je ale neodrazuje od toho, aby si vytvářeli úspory. Jde tedy o daň, která má menší vliv na jejich hospodářské aktivity, a je tedy efektivnější.²⁴

Spravedlnost daně je obtížně formálně vymezitelným kritériem kvality daňové konstrukce. Zpravidla je rozlišována horizontální spravedlnost, vyjadřující zásadu, že daňové subjekty ve shodných podmínkách nesou shodné daňové břemeno, a vertikální spravedlnost, která vyjadřuje rozložení daňové zátěže mezi různé společenské vrstvy. Konkrétní obsah vertikální spravedlnosti je v každé zemi závislý na historických tradicích a společenském klimatu a nelze ho definovat napříč daňovými soustavami.

Spravedlnost daně z přidané hodnoty bývá často spojována se dvěma otázkami. První je její regresivita, druhou je tzv. daňová incidence.

Protože je DPH v naprosté většině právních řádů koncipována jako spo-

groundswellusa.org/battprincip02.htm (navštíveno 15.05.2009).

23. Tuto povahu mají typicky některé daně postihující majetek, jehož nabídka je z povahy věci pevná, např. daň z pozemků. Tento příklad současně ilustruje, že efektivitu daně nelze zaměňovat s její spravedlností.

24. Viz např. Walter J. WESSELS. *Economics*. 4. vydání. Hauppauge, New York: Barron's Educational Series, 2006. 608 s. ISBN: 978-0-764-13419-7, s. 560–561.

třební daň, je míra efektivního zdanění daňového subjektu závislá na tom, jak velkou část disponibilních prostředků (majetku nebo příjmů) daňový subjekt na spotřebu vynakládá. Podle názoru některých ekonomů přitom relativní podíl spotřeby klesá s objemem příjmů subjektu. Daň, stanovená pevnou sazbou nezávisle na příjmové situaci subjektu, tak získává regresivní charakter. Regresivní daně jsou kritizovány jako (vertikálně) nespravedlivé, a je poukazováno na to, že neplní redistribuční funkci.

Oponenti argumentují tím, že pokles spotřeby s nárůstem příjmů je pouze domnělý a nemá empirický základ, popř. v souladu s neoliberální koncepcí poukazují na to, že redistribuční funkce rozpočtových příjmů postrádá reálný význam a jediným efektivním redistribučním nástrojem je výdajová strana veřejných rozpočtů.²⁵

Další otázkou související se spravedlností DPH je tzv. daňová incidence. Kdo v souvislosti s jejím uplatněním trpí zkrácením svých příjmů nebo majetku? Daňová teorie vesměs jako nositele daňového břemene označuje spotřebitele, tj. subjekt pořizující zboží nebo službu za účelem spotřeby, nikoliv jako vstup vlastních ekonomických aktivit. Tento pohled má význam jako politická nebo pozitivně právní proklamace, ekonomicky je ale mylný.

Efektivní rozložení daňového břemene je ve skutečnosti zcela nezávislé na tom, na jakou stranu transakce je daň formálně uvalena. Ekonomickým faktorem, který rozhoduje o daňové incidenci, je elasticita poptávky na příslušném trhu. Pokud je velká (obědy v restauracích), je daňová zátěž plně na straně plátce, pokud je malá (chléb a jiné základní potraviny), je daňová zátěž plně na straně spotřebitele. Jde o definitorický problém pojmu nepřímé daně, na který jsme již narazili v úvodní podkapitole, současně ale i o určitý průlom do neutrality a horizontální spravedlnosti DPH.²⁶

S otázkou spravedlnosti daně souvisí i otázka její *společenské přijatelnosti*. Přes zřejmou souvislost nejde o totéž: i to, co se v daném společenském klimatu může jevit jako nespravedlivé, může být dobře společensky přijatelné a naopak. Společenská přijatelnost daně z přidané hodnoty je obecně vysoká, což je dáno především přesunem daňového břemene na spotřebitele: pokud k němu dochází tak, jak je zamýšleno, je DPH ze spotřebitelského

25. Ve zprávě Oddělení pro fiskální záležitosti Mezinárodního měnového fondu z roku 1998 se uvádí: „Účinek redistribuční daňové politiky v globalizovaném světě je malý... Výdajová strana rozpočtu skýtá lepší příležitosti pro redistribuci příjmů než daňová strana. Vazba mezi redistribucí příjmů a sociálními výdaji... je zvláště silná, a veřejné investice do lidského kapitálu mohou být dlouhodobě efektivním způsobem k omezení příjmové nerovnováhy.“, citováno v SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 9–10, 23.

26. Podrobný teoretický výklad daňové incidence, včetně kritiky jejích mylných finančně-politických východisek, podává MANKIW, *Principles of Economics*, op. cit., s. 159–176.

hlediska skrytou daní.

Nízké náklady na správu určují kvalitu daňové konstrukce významnou měrou. Pouze taková daň, jejíž náklady na správu jsou významně nižší, než její výnos, jsou schopny zajistit svou alokační funkci. Náklady na správu vyvstávají jak na straně veřejné moci (evidence, vyměřování, výběr, daňová kontrola, vymáhání daní) tak i na straně samotných daňových subjektů (evidence, daňová optimalizace). S náklady na správu přitom úzce souvisí i *míra konformity daňových subjektů*. Daň, která je snadno zkrátitelná nebo obejitelná, neúnosně obtížná nebo nespravedlivá, je vždy ve výsledku neúčinná, protože veřejné moci chybí reálné prostředky k tomu, aby uhradila náklady jejího prosazení, což ostatně platí pro každou právní povinnost, kterou veřejná moc ukládá.

Ač se to může zdát ve světle relativní složitosti daňové konstrukce překvapující, platí, že pokud je DPH realizována odečítací metodou s odpočtem daně na základě faktur, má nesrovnatelně nižší náklady na správu než příjmové korporátní daně. Příčinu je třeba hledat především ve vysoké konformitě daňových subjektů, které systém odpočtů a ekonomická motivace s ním spojená vede k pečlivé evidenci všech operací a k vyžadování daňových dokladů. Tím vzniká mechanismus vzájemné kontroly a obecné povědomí, že příjmové i výdejové finanční operace podléhají evidenci, k níž má správce daně přístup. V důsledku toho odpadá velká část nákladů na straně správce daně, a zájem subjektu daň vyměřit a odvést neexistuje pouze v právní, ale i v ekonomické rovině.²⁷

Přesto existuje významná oblast, kde jsou náklady na správu DPH vysoké a úroveň konformity je poměrně nízká, totiž oblast mezinárodního, resp. intrakomunitárního obchodu. Klasickým případem jsou tzv. kolotočové podvody (*carousel fraud*), které využívají principu země spotřeby, zakotveného ve společném systému DPH v ES, k masivním daňovým únikům. Jde o problém, který se na komunitární úrovni doposud nepodařilo uspokojivě vyřešit.²⁸

S nízkými náklady na správu úzce souvisí i *jednoduchost* daňové konstrukce. Průhledné a srozumitelnými principy ovládané daně otevírají málo prostoru k daňovým únikům, podvodům a mají tedy vysokou úroveň konformity.

DPH byla dlouhodobě pokládána za složitou daň, a nelze přehlédnout, že laická veřejnost její principy dodnes zhusta chápe mylně nebo okrajově. V praxi to příliš nevadí, protože DPH je převážně daní profesionálních pod-

27. Srv. GRŮŇ, *Finanční právo a jeho instituty*, op. cit., s. 147–149.

28. Blíže se tomuto tématu věnujeme v druhé kapitole. Srv. rovněž ŠIROKÝ, *Daně v Evropské unii*, op. cit., s. 146–148.

nikatelů, a veřejnost, která nese podstatnou část daňového břemene, nenese přímé náklady na její správu.

Při zavedení systému DPH na komunitární úrovni i v jednotlivých státech panovala všeobecná obava ze složitosti správy DPH na straně daňových subjektů. To vedlo k vytvoření systému exempcí (osvobození od daně) pro malé podniky. S odstupem několika desetiletí se jeví, že se tento systém spíše minul účinkem: daň zesložil, narušil její neutralitu, a přinesl zamýšleným beneficentům jen zanedbatelnou úlevu. V důsledku toho lze vypořozovat legislativní trend, který rozsah těchto exempcí spíše omezuje.

Posledním kritériem, které používáme pro posouzení kvality daňové konstrukce, je *stabilita* daně, kterou chápeme jako schopnost daně vytvářet příjmy veřejných rozpočtů, vykazující nízkou míru závislosti na cyklických výkyvech výrobních odvětví a celé ekonomiky.

Panuje obecná shoda, že DPH je vysoce výnosným a stabilním fiskálním nástrojem. DPH je daní se širokou základnou, zahrnující generálně všechna dodání zboží a poskytnutí služeb. Široký agregátní základ daně chrání rozpočtové příjmy před výkyvy průmyslových odvětví, umožňuje tedy použít relativně nízkých daňových sazeb, což vyvolává vysokou míru konformity a efektivity. Před zavedením DPH závisely veřejné rozpočty řady menších ekonomik na přímých korporátních daních, jejichž plátcí byly v podstatné míře subjekty působící v jednom výrobním odvětví, které nadto podléhalo cyklickým výkyvům (klasickým příkladem je automobilový průmysl). Veřejné příjmy tak vykazovaly vysokou míru nestability. Rozšíření daňové základny o služby tento nedostatek podstatnou měrou eliminovalo. DPH je pokládána za stabilnější a výnosnější daň i v případě rozvojových ekonomik se slabým státním aparátem a nevyspělým právním řádem.²⁹

Doposud jsme se zabývali DPH z hlediska její rozpočtové (alokační) funkce. Tato diskuse by ale nebyla úplná, kdybychom nezmínili důležitý efekt, který má v oblasti devizového hospodářství.

Prakticky všechny národní daňové úpravy DPH využívají tzv. principu země spotřeby (též nazývaný principem země určení), který lze vyjádřit tak, že daň z dodání zboží má být odvedena v zemi, kde dochází ke spotřebě zboží nebo služeb. Z těchto důvodů je vývoz zboží osvobozen od daně

29. „Účinnost daně z přidané hodnoty, stejně jako daně z příjmů, v konečném důsledku závisí na efektivní daňové kontrole, která zajišťuje konformitu daňových poplatníků... Správa plnohodnotného systému DPH jistě není jednoduchá. I špatně spravovaná obrátová daň s širokou základnou ale může vytvářet velké daňové příjmy, aniž by si poplatníci příliš stěžovali. Daň z přidané hodnoty je fiskálně produktivní, i když je špatně spravována, a to je bezpochyby jeden z jejích nejatraktivnějších rysů pro vlády po celém světě, v rozvinutých i rozvojových zemích bez rozdílu.“ SCHENK a OLDMAN, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, op. cit., s. 17.

a na dovoz je uvalena daň.³⁰ Princip země spotřeby tedy zlevňuje vývoz a zdražuje dovoz, a přispívá tak k vnější ekonomické rovnováze.

Právě provedená diskuse finančně-politických aspektů daně z přidané hodnoty umožňuje vysvětlit její masivní rozšíření v moderním světě. *DPH je vysoce neutrální, efektivní, společensky přijatelnou, výnosnou a stabilní daní s nízkými náklady na správu*, a tyto její vlastnosti obzvláště vynikají ve srovnání s duplicitními obrátovými daněmi a korporátními daněmi z příjmů. Je to příčina, proč během půl století více než 130 zemí DPH uvedlo do svých daňových soustav a proč Mezinárodní měnový fond a Světová banka otevřeně podporují nahrazování nepřímých daní v rozvojových zemích daní z přidané hodnoty. Průměrný podíl DPH na financování veřejných rozpočtů v zemích OECD byl v roce 2005 31.9%. Jedinou zemí OECD, jejíž daňová soustava nezná DPH, jsou dnes Spojené státy.³¹

S ohledem na zaměření naší práce nicméně musíme připomenout, že hlavní příčinou vzniku jednotného systému daně z přidané hodnoty v zemích EHS — prvního skutečně moderního systému DPH, jehož příkladem se řídila většina zemí, které DPH od jeho vzniku zavedly do svého právního řádu — nebyly jeho finančně-politické výhody. Vlastně tomu ani tak být nemohlo, protože posláním EHS až do roku 1992 nebylo ovlivňovat rozpočtovou nebo devizovou politiku členských zemí.

V EHS se společný systém DPH prosadil, protože na prahu šedesátých let bylo jeho vytvoření chápáno jako nutná podmínka realizace poslání Společenství. Tím bylo (v době účinnosti původní SEHS výlučně) vytvoření společného trhu a sblížování ekonomických aktivit, a z toho vyplývající nutnost odstranit překážky volného pohybu zboží a služeb. Pozitivní důsledky rozsáhlé daňové reformy v národní finanční politice se tak ve většině členských zemí EHS dostavily do značné míry jako vedlejší efekt budování společného trhu.

Podrobně se tomuto procesu věnujeme v další kapitole.

30. V zemích ES jde o přímý požadavek sekundárního práva. Dovoz a vývoz je přitom třeba odlišit od dodání zboží mezi členskými státy (*intra-Community acquisition*), kde platí specifická úprava. Mezi jurisdikce, které princip země spotřeby neuplatňují, patří Nový Zéland, Jihoafrická republika a některé další africké státy. *ibid.*, s. 195–202.

31. Diskuse o zavedení federální DPH ve Spojených státech se po desetiletí nesla spíše v rovině ekonomické teorie, přípravné práce na rozsáhlé federální daňové reformě se rozběhly až ve druhém funkčním období prezidenta George W. Bushe v letech 2004–2008. Jakkoliv v současnosti není jasné, jakým směrem se americká federální daňová reforma bude ubírat a jakkoliv existuje řada konkurujících legislativních iniciativ, lze shrnout, že pro zavedení federální DPH ve Spojených státech již existuje politická vůle. Zevrubně *ibid.*, s. 433–458.

Kapitola 2

Vznik a vývoj společného systému DPH v ES

Proces harmonizace obratových daní v Evropských společenstvích probíhá od samotného počátku evropské integrace. V různých fázích vývoje Společenství nabýval nebo pozbýval na intenzitě, vždy ale tvořil významnou oblast jeho činnosti. Ohlédneme-li se za její padesátiletou historií, postřehneme dva jevy, které jsou na první pohled překvapivé.

Prvním je skutečnost, že průkopníkem radikální změny daňových soustav evropských zemí se stala supranacionální organizace, která sama neměla nic, co by se dalo nazvat vlastní finanční politikou. Obvyklý zdroj legislativní vůle národních států v daňové oblasti, totiž státní rozpočtová politika, s ní spojená alokační funkce daní, redistribuce a potřeba ovlivňovat makroekonomické procesy, neměl přímou souvislost s posláním Společenství.

Druhým pozoruhodným jevem je, že se daňová harmonizace vůbec mohla v tak velkém měřítku odehrát. Daňová suverenita byla po staletí zárlivě střeženou výsadou národního státu. Na první pohled je překvapivé (zejména s ohledem na pozdější letité potíže institucionální reformy ES), že členské státy EHS v šedesátých letech minulého století strpěly tak radikální zásah do svých suverénních práv, jakým harmonizace obratových daní nesporně byla.

Při bližším zkoumání se ovšem pozornost, kterou EHS od svého vzniku věnovala obratovým daním, i ochota členských států se harmonizačního procesu účastnit jeví podstatně srozumitelnější. Posláním EHS bylo (podle čl. 2 tehdejší SEHS) podporovat harmonický vývoj hospodářských aktivit ve Společenství, a nástrojem k tomu bylo založení společného trhu a postupná aproximace hospodářské politiky členských zemí. Už dlouho před přijetím SEHS přitom bylo zřejmé, že společný trh nemůže fungovat v prostředí neomezeného daňového (a celního) partikularismu, který vede ke vzniku obchodních bariér a brání volnému pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Založením Společenství, popř. přistoupením k němu, tak členské státy daly jasně najevo vůli omezit svou suverenitu v daňové oblasti v zájmu založení společného trhu.

K prosazení společného systému DPH by ale tento závazek sám o sobě ovšem pravděpodobně nestačil. Svědčí o tom dlouhý a složitý proces harmonizace přímých daní v ES, který ani po více než padesáti letech nepřinesl výsledky, které by z požadavku založení společného, resp vnitřního trhu bylo možné předjímat.³² Vznik společného systému DPH byl umožněn tím, že se zájmy společenství na vytvoření společného trhu vzácně setkaly se dvěma partikulárními zájmy členských zemí.

Krátce po vstupu SEHS v účinnost existovala mezi členskými státy určitá nedůvěra, státy se zhusta navzájem podezíraly z dovozních diskriminací a skrytých vývozních podpor. Kromě toho uvnitř těchto států panovala značná nespokojenost s domácí právní úpravou a jejím negativním vlivem na hospodářskou soutěž. Na počátku šedesátých let minulého století v západní Evropě vznikla silná politická vůle pro radikální reformu obrátových daní. EHS pak poskytlo přirozený institucionální rámec pro její realizaci.³³

2.1 Obrátové daně před vznikem EHS

Na počátku padesátých let minulého století byly daňové soustavy evropských zemí zcela partikularizované. Ve všech šesti pozdějších zakladatelských zemích EHS existoval systém daní z příjmů fyzických osob a obchodních společností i daně z obrátu, jejich konstrukce a podíl na rozpočtových příjmech se ale stát od státu zásadně lišily.

Převládající úpravou v oblasti obrátových daní byla duplicitní (kumulativní, kaskádní) vícefázová obrátová daň, jejíž sazba se pohybovala v rozmezí 2–4%.³⁴ Její úprava ale nebyla jednotná, v některých zemích se uplatňovala pouze na úrovni velkoobchodu, v jiných i v maloobchodu, někde se uplatňovala jednotná sazba, jinde různé sazby pro zboží a služby. Některé země se snažily zmírnit kumulativní povahu obrátových daní úlevami poskytnutými majetkově propojeným subjektům, jiné nikoliv. Bez výjimky se uplatňoval princip země spotřeby, z něhož vyplývalo zdaňování dovozů (uplatňované kumulativně se cly) a vývozní refundace, které ovšem neměly jednotný ani jasný obsah, protože duplicitní charakter obrátových daní zne-

32. Zatím co harmonizace nepřímých daní usiluje o odstranění překážek v pohybu zboží a služeb, harmonizace přímých daní vytváří podmínky pro volný pohyb kapitálu a osob. Problematika se vymyká zaměření této práce, podrobně viz ŠIROKÝ, *Daně v Evropské unii*, op. cit., s. 65–107.

33. Srv. FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 9.

34. Duplicitní obrátové daně byly do právních řádů Evropských zemí většinou zavedeny v letech 1915–1925, v souvislosti s tlakem, pod kterým se veřejné rozpočty v době světové války a poválečné finanční krize ocitaly. Ve většině zemí Evropy tvořily v roce 1958 menší část rozpočtových příjmů, jistou výjimkou byla Itálie.

možňoval spolehlivě určit celkovou daňovou zátěž, které byl exportovaný výrobek nebo služba podroben. Každá země aplikovala vlastní a jinými zásadami ovládaný systém osvobození od obrátových daní.

V červnu 1952 vstoupila v platnost Pařížská smlouva, zakládající Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO). Jejím cílem bylo vytvořit společný trh s uhlím a ocelí na území zakladatelských zemí. Vysoký úřad ESUO už v březnu 1953 jmenoval expertní výbor, jehož úkolem bylo zkoumat stávající systém obrátových daní, jeho vliv na ceny výrobků, spadajících pod právní režim Společenství a posoudit možná uplatnění principů země původu nebo země spotřeby na společném trhu. Výbor ve své zprávě konstatoval, že stávající systém obrátových daní neumožňuje skutečný princip země spotřeby uplatnit, protože výši daně uvalené na daný produkt v dané fázi výrobního procesu nelze určit, a doporučil částečný princip země spotřeby, spočívající v refundaci posledního stupně obrátové daně při vývozu a uvalení odpovídající daně při dovozu.³⁵

Překážky mezinárodního obchodu a evropské integrace ale nebyly jediným důvodem nespokojenosti. Ekonomická a daňověprávní teorie od čtyřicátých let poukazovala na negativní důsledky absence neutrality kumulativních obrátových daní pro domácí hospodářskou soutěž.

První zemí, která na obecnou nespokojenost se systémem obrátových daní reagovala, byla Francie. Maurice Lauré, ředitel Generálního daňového ředitelství (*Direction générale des impôts*) Francouzské republiky, prosadil s účinností od dubna 1954 neduplicitní vícefázovou obrátovou daň, označenou jako daň z přidané hodnoty (*taxe sur la valeur ajoutée*), která nahradila dosavadní duplicitní obrátovou daň, uplatňovanou až na maloobchodní úroveň.

Taxe sur la valeur ajoutée byla daní spotřební, vyčíslovanou odečítací metodou s odpočtem daně na základě faktur. V době svého zavedení se uplatňovala pouze na úroveň velkoobchodu. Její autoři předpokládali, že její uplatnění na maloobchodní úrovni by kladlo neúměrné administrativní nároky na malé prodejce a jejich účetnictví. Maloobchodníci nadále platili duplicitní daň z obrátu, velkoobchodníci mohli volitelně učinit totéž.³⁶

Francouzská DPH z roku 1954 byla v prostředí poválečné Evropy zásadním modernizačním krokem, stala se předobrazem pozdější společné komunitární úpravy a některé její instituty (především odlišný právní režim malých podniků) ovlivňují společný systém DPH v ES dodnes. Šlo současně o celosvětově první právní úpravu DPH, která nabyla účinnosti.

35. Zpráva Tinbergenova výboru, červen 1953, citováno v FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 13.

36. *Ibid.*, s. 4.

2.2 Římská smlouva a vznik společného systému DPH

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (SEHS, Římská smlouva) vstoupila v účinnost 1. ledna 1958. Jak již bylo zmíněno, tato smlouva ve svém čl. 2 definovala poslání Společenství, kterou bylo

„skrze založení společného trhu a postupné sblížení ekonomických politik členských zemí podporovat v celém Společenství harmonický rozvoj ekonomických aktivit, stálý a vyvážený růst, posilování stability, zrychlování růstu životní úrovně a užší vztahy mezi státy, které k němu patří.“

V první části (zásady), smlouva mj. vymezovala prostředky, kterými mělo být tohoto poslání dosaženo a stanovovala rovněž přechodné dvanáctileté období k vytvoření společného trhu. V druhé části (základy Společenství) smlouva mj. definovala čtyři základní svobody (volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu). Třetí část upravovala politiky Společenství, čtvrtá přidružení zámořských území, pátá část orgány Společenství a šestá společná a závěrečná ustanovení.

Z hlediska harmonizace obrátových daní měla zvláštní význam ustanovení článků 95–97 a 99, které byly v původním znění SEHS zařazeny do části třetí (politiky Společenství), hlavy první (společná pravidla), kapitoly druhé (daňová ustanovení). Články 95 a 96 zakazovaly diskriminační uplatnění nepřímých daní při dovozu nebo jejich diskriminační refundaci při vývozu. Článek 97 se zabýval uplatněním tzv. průměrných sazeb aproximujících celkové daňové zatížení u zboží zatíženého kumulativními více-fázovými obrátovými daněmi.³⁷

Článek 99 SEHS zněl následovně:

„Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států, týkající se daní z obrátu, akcízů a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu.“

Tato instrukce na jedné straně svědčí o významu, který zakladatelé Společenství přikládali odstranění fiskálního partikularismu v oblasti nepřímých daní, současně ale dokládá, že o možnostech jeho odstranění ještě v době přijetí SEHS nepanovaly příliš jasné představy.

37. Článek 98 znemožňoval vývozní refundace přímých daní bez svolení Společenství. Z hlediska přímých daní měla význam řada další ustanovení SEHS, zejména čl. 220 o zaizení dvojího zdanění, čl. 221 o rovném zacházení se zahraničními investory, čl. 92–94 o veřejných podporách, atd.

Od počátku práce Komise byla tedy harmonizaci obrátových daní věnována přednostní pozornost. Komise v roce 1960 jmenovala pracovní skupinu, pověřenou zkoumáním možností harmonizace obrátových daní.

Pracovní skupina identifikovala čtyři základní problémy: obtíže v aplikaci průměrných sazeb podle článku 97 SEHS, tendenci duplicitních obrátových daní podporovat vertikální integraci, překážky ve volném pohybu zboží a služeb, vyplývající ze zachování daňových hranic, a překážky mezinárodního obchodu, vyplývající z fiskálního partikularismu.

Pracovní skupina poté vytvořila tři podskupiny: podskupina A zkoumala, zda je možné potlačit daňové hranice a fyzické kontroly na hranicích, a současně zachovat hraniční daňové úpravy (dovozní zdanění a vývozní refundací). Podskupina B se zabývala možnostmi zavést jednofázovou daň z velkoobchodního obrátu, případně v kombinaci s jednofázovou daní z maloobchodního obrátu. Podskupina C pak zkoumala možnost zavést jednofázovou výrobní daň nebo daň z přidané hodnoty, v obou případech v možné kombinaci s daní z maloobchodního obrátu.

Podskupina A dospěla k názoru, že pokud nedojde k harmonizaci sazeb a exempcí, odstranění daňových hranic nebude výhodné. Podskupina B nejdříve zveřejnila předběžnou zprávu, v níž formulovala obecné požadavky na obrátovou daň: finanční efektivitu a neutralitu ve vztahu k hospodářské soutěži. Podskupina, která se zabývala možnostmi zavést jednofázovou daň z velkoobchodního obrátu, shledala toto řešení vhodnějším než kumulativní vícefázové daně, ale celkově neuspokojivým. Skupina C dospěla k závěru, že řešením, které nejlépe splňuje požadavky nastíněné v předběžné zprávě, je daň z přidané hodnoty uplatňovaná až do úrovně maloobchodu. Současně uvedla, že zavedení DPH umožní odstranit daňové hranice, pokud dojde ke sjednocení sazeb a systému výjimek, a že i pokud k němu nedojde, lze odstranění daňových hranic docílit zachováním principu země spotřeby.³⁸

Současně s vytvořením pracovní skupiny Komise jmenovala i Fiskální a finanční výbor, složený z odborníků na veřejné finance a rozpočtové právo pod vedením profesora Fritze Neumarka. Neumarkův výbor měl širší zadání než pracovní skupina: jeho úkolem bylo posoudit, zda a do jaké míry představuje fiskální partikularismus v členských zemích překážku pro dosažení společného trhu, a do jaké míry lze tento partikularismus, pokud je na překážku, odstranit.

38. *The EEC reports on tax harmonization. The report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the Subgroups A, B, and C.* Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1963; FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 14–15.

Zpráva Neumarkova výboru, publikovaná na jaře 1962, si svou relevanci udržela dodnes. Jde nejen o vyčerpávající studii daňových soustav členských zemí na prahu budování společného trhu, ale i o obsáhlou cestovní mapu daňové harmonizace, která — zejména v oblasti přímých daní — z větší části doposud nebyla realizována. Zpráva přitom důsledně respektuje daňovou suverenitu členských států, a omezuje se jen na taková doporučení, která jsou nezbytná k dosažení hlavního cíle daňové harmonizace: vytvoření společného trhu s parametry vnitřního trhu.

V oblasti obrátových daní dospěl výbor k názoru, že zrušení daňových hranic nutně znamená zavedení principu země původu. I když bude nutné zachovat princip země spotřeby, měl by být stávající systém obrátových daní nahrazen *společným systémem DPH*, uplatněným až do úrovně velkoobchodu, přičemž bude ponecháno na členských státech, zda vedle něj uplatní ještě daň z maloobchodního obrátu.³⁹

V rozsáhlém systému harmonizačních doporučení Neumarkova výboru stála na prvním místě harmonizace obrátových daní, jako nejnaléhavější podmínka pro vytvoření společného trhu.⁴⁰

Na základě obou zpráv předložila Komise EHS Radě už v listopadu 1962 návrh směrnice, zakotvující společný systém daně z přidané hodnoty. Navrhovaný systém vycházel ze závěrů Neumarkova výboru a z osmiletých zkušeností s francouzskou *taxe sur la valeur ajoutée*. Předpokládal daň uplatňovanou do úrovně velkoobchodu, volitelně spojenou s daní z maloobchodního obrátu, a plné uplatnění principu země původu. Návrh původně počítal s třífázovou implementací: v první mělo dojít k odstranění duplicitních obrátových daní, ve druhé k zavedení společného systému DPH a ve třetí k harmonizaci sazeb a exempcí se současným zrušením daňových hranic. Na základě konzultací s Evropským parlamentem byly první dvě fáze spojeny do jedné, což si vynutilo odložení uplatnění principu země původu.

V roce 1965 byl zpracován návrh druhé směrnice, vymezující předmět DPH. Současně došlo k podstatné změně návrhu první směrnice, DPH měla být uplatňována až na úroveň maloobchodu.

První i Druhou směrnicí o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu přijala Rada v dubnu 1967. První směrnice

39. Zpráva se dále zabývá nutností harmonizace akcízů na produkty vstupující do výrobního procesu, stejně jako silničních daní, tato problematika se nicméně vymyká zaměření naší práce. Kromě dalekosáhlé harmonizace přímých daní zpráva doporučila i vytvoření společného informačního systému a Daňového soudu Společenství.

40. *The EEC reports on tax harmonization*, op. cit.; FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 17.

se soustředila na legální definici společného systému DPH.⁴¹ Druhá směrnice definovala předmět daně, zdanitelná plnění a osoby povinné k dani.⁴²

Preambule První směrnice zdůvodňovala nutnost vytvoření společného systému DPH: cílem SEHS je vytvořit společný trh s vlastnostmi vnitřního trhu; k tomu je třeba aby v členských státech existovaly takové právní úpravy obrátových daní, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže a nebrání volnému pohybu zboží a služeb; stávající platné úpravy tomu neodpovídají, a je třeba je harmonizovat tak, aby bylo možné zrušit zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu; provedené studie (což je odkaz na zprávu pracovní skupiny a Neumarkova výboru) ukázaly, že tato harmonizace musí vést ke zrušení kumulativních vícefázových daní a k přijetí společného systému daně z přidané hodnoty všemi členskými státy; systém daně z přidané hodnoty přitom dosahuje největší jednoduchosti a neutrality tehdy, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji, proto je v zájmu společného trhu přijmout takový systém, který se vztahuje i na maloobchod.

Hlavním obsahem První směrnice byl závazek členských států nahradit své obrátové daně společným systémem daně z přidané hodnoty (článek 1). Pojem společného systému DPH tím vstoupil do sféry komunitárního práva. První tři odstavce článku 2 obsahovaly legální definici společného systému DPH jako systému neduplicitní, vícefázové obrátové daně počítané odečítací metodou s odpočtem daně.⁴³ Tato definice „vytyčila nezbytné charakteristiky teoretického modelu, o nějž komunitární systém usiluje“⁴⁴. Poslední odstavec článku 2 ale členským státům umožňoval, s výhradou konzultace Komise, neuplatňovat DPH na úrovni maloobchodu.

Druhá směrnice vymezovala předmět daně (článek 2). Rozeznávala přitom dva druhy zdanitelných plnění: a.) úplatné dodání zboží nebo poskytnutí služby v tuzemsku osobou povinnou k dani, a b.) dovoz zboží. Obligatorním předmětem DPH přitom byly pouze takové služby, které byly uvedeny v dodatku B směrnice (článek 6, odst. 2). Základ daně byl definován jako hodnota protiplnění, resp. jako celní hodnota zboží (článek 8). Členským státům byla ponechána volnost ve stanovení sazeb (článek 9) a, s výhradou konzultace Komise, i v úpravě systému exempcí (článek 10). Daňová povinnost měla být vyčíslena metodou odpočtu daně na základě

41. První směrnice Rady 67/227/EHS z 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států, týkajících se daní z obrátu. V roce 1977 podstatně novelizována Šestou směrnicí, zrušena směrnicí 2006/112/ES.

42. Druhá směrnice Rady 67/227/EHS z 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států, týkajících se daní z obrátu — struktura postupy při uplatnění společného systému daně z přidané hodnoty. V roce 1977 zrušena Šestou směrnicí.

43. Definici jsme citovali v samotném úvodu této práce, podkapitola 1.1, str. 5

44. FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 85.

faktur (článek 11). Členské státy mohly volně uplatnit zvláštní režimy pro malé podniky (článek 14) a zemědělský sektor (článek 15). Členské státy rovněž mohly omezit právo odpočtu v případě investic do dlouhodobého majetku formou odpisování (článek 17).

První a Druhá směrnice představovaly jednoduchou a spíše rámcovou úpravu. Právní režim, který založily, naplnil teoretický model společného systému DPH, vymezenému preambulí První směrnice a úvodem jejího článku 2, jen zčásti. Členské státy se mohly rozhodnout neuplatňovat DPH na úrovni maloobchodu, mohly volně upravit systém exempcí, omezit právo odpočtu daně z pořízování dlouhodobého majetku, a uplatňovat daň pouze na uzavřený okruh služeb.⁴⁵

Pres tyto nedostatky představovaly První a Druhá směrnice v harmonizaci obrátových daní radikální posun, který navíc přinesl rychlé výsledky pro fungování společného trhu. Společný systém DPH umožnil po svém zavedení naplnit požadavky článků 95 a 96 SEHS, protože vytvořil podmínky pro určení daně, která může být refundována při vývozu, a daně, která může být uvalena při dovozu, aniž by došlo k soutěžnímu znevýhodnění domácích nebo cizích výrobků.⁴⁶

Transpoziční lhůta pro zavedení společného systému DPH byla první směrnici stanovena na 1. leden roku 1970. Ve Francii, Německu, Holandsku a Lucembursku proběhla transpozice hladce. Hlubší problémy nastaly v Belgii, kde se obrátová daň vybírala formou předplacených kolků, a panovala obava, že přechod způsobí výpadek rozpočtových příjmů. Ještě závažnější problémy vyvstaly v Itálii, kde nepřímé daně tvořily dokonce většinu státních příjmů, a zavedení DPH se tak muselo stát součástí komplexní reformy celé daňové soustavy. Rada EHS na tyto komplikace reagovala postupně přijetím Třetí, Čtvrté a Páté směrnice⁴⁷, které postupně prodloužily transpoziční lhůty První a Druhé směrnice do roku 1972 pro celé Společenství a do roku 1973 pro Itálii.⁴⁸

Od roku 1973, kdy došlo k prvnímu rozšíření Společenství, zaváděly přistupující státy DPH nejpozději se svým přistoupením k EHS na základě přístupových smluv.

45. Uvedených odchylek bylo v prvních deseti letech existence společného systému DPH často využíváno způsoby, které narušovaly neutralitu daně na domácím nebo společném trhu. Viz. např. rozhodnutí ESD ve věci *Nederlandse Ondernemingen v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, C-51/76. Příklad se týkal výkladu pojmu *dlouhodobého majetku* v článku 17 Druhé směrnice, ve spojení se specifickými podmínkami jejího přímého účinku.

46. Srv. FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 86.

47. Směrnice 69/463/EHS, 71/401/EHS, a 72/250/EHS.

48. Ben J. M. TERRA a Peter J. WATTEL. *European Tax Law*. 5. vydání. Biggleswade, Bedfordshire: Kluwer, 2008. 458 s. ISBN: 978-9-013-04659-5, s. 78.

2.3 Šestá směrnice a „jednotný základ daně“

První a Druhá směrnice o společném systému DPH sice dosáhly zásadního posunu v reálné aplikovatelnosti článků 95 a 96 SEHS, už při jejich přijetí ale bylo zřejmé, že jde pouze o první krok na cestě k harmonizaci obrátových daní. První směrnice to ostatně otevřeně deklarovala, když v preambuli uváděla, že

„je nutné postupovat postupně, protože harmonizace daní z obrátu povede v členských státech k podstatným změnám daňové struktury a bude mít značné důsledky v rozpočtové, hospodářské a sociální oblasti.“

Dočasný ráz úpravy se v praxi rychle projevil, protože míra volnosti, která byla členským státům ponechána, vedla ke vzniku zcela rozdílných úprav v jednotlivých zemích, které nemohly zůstat bez vlivu na fungování společného trhu. Některé státy aplikovaly DPH na úrovni maloobchodu, jiné nikoliv. Každá země měla svůj systém exempcí a vlastní pravidla pro určování místa plnění pro služby. Co bylo v jedné zemi pokládáno za poskytnutí služby, mohlo být v jiné považováno za dodání zboží. Výsledkem byly pokračující daňové překážky pro volný intrakomunitární pohyb zboží a služeb.⁴⁹

Skutečným impulsem pro další harmonizaci daně z přidané hodnoty se ale stalo rozhodnutí Rady z 21. dubna 1970 o vlastních zdrojích Společenství. Podle tohoto rozhodnutí měl komunitární rozpočet od počátku roku 1975 zahrnovat příjmy z výnosů DPH ve členských zemích, určené uplatněním sazby nepřesahující 1% z vyměřovacího základu, který měl být určen v členských státech jednotným způsobem podle pravidel Společenství.⁵⁰ V zájmu spravedlivého rozdělení daňové zátěže mezi členské státy a mezi daňové poplatníky musel být tedy zaveden *jednotný základ daně (uniform basis of assesment, assiette uniforme)* v zemích Společenství.⁵¹

49. Ibid., s. 79.

50. Podíl výnosů DPH na vlastních zdrojích Společenství se v dalším vývoji spíše snižoval, původní rozhodnutí postupně nahradila rozhodnutí Rady 88/376/EHS, 2000/597/EHS, 2007/436/EHS. Zpráva Komise s názvem *Financování Unie* z roku 2004 navrhuje jako budoucí příjmové zdroje DPH, daň z příjmů obchodních společností a daně z energií. *ibid.*, s. 80–81.

51. Používáme zde pojmu „jednotný základ daně“, uvedeného v titulu oficiálního českého znění Šestá směrnice, který ale zřejmě není příliš šťastný. „Základ daně“ zde totiž znamená něco docela jiného než základ daně coby prvek daňové konstrukce (*taxable amount, base d'imposition*), který Šestá směrnice rovněž používá. Vhodnější by asi bylo mluvit o *jednotném vyměřovacím (agregátním) základu*. Není bez zajímavosti, že oficiální české znění Šestá směrnice nebylo terminologicky jednotné, v preambuli směrnice překládalo tentýž obrat odlišně jako „vyměřovací základ určený jednotným způsobem“, v článku 25 odst. 12 opět používalo termínu „jednotný základ daně“, stejně jako v titulu směrnice.

Návrh směrnice, umožňující stanovit základ daně jednotným způsobem, předložila Komise radě už v roce 1973. Návrh byl přijat v květnu 1977 jako Šestá směrnice.⁵² Přestože se přijetí odehrálo se zpožděním, po dlouhých diskusích a v podmínkách všeobecné stagnace, které ve vývoji EHS zavládly pod dojmem hospodářského propadu v polovině sedmdesátých let, šlo v harmonizaci DPH o krok zásadního významu.

Prvotní příčiny svého přijetí odhalovala Šestá směrnice hned ve své preambuli, kde uváděla, že

„rozhodnutí ze dne 21. dubna 1970 o nahrazení finančních příspěvků členských států vlastními zdroji Společenství stanoví, že rozpočet Společenství bude bez ohledu na další příjmy plně financován vlastními zdroji Společenství; že tyto zdroje mají zahrnovat i zdroje vycházející z daně z přidané hodnoty získané uplatněním společné sazby daně na vyměřovací základ určený jednotným způsobem podle pravidel Společenství,“

a současně poukazovala na to, že pojem zdanitelného plnění je nejasně vymezen, že dochází ke sporům o příslušnost mezi členskými státy při určení místa, kde k němu dochází, na potřebu vyjasnit pojmy uskutečnění zdanitelného plnění a daňové povinnosti jako předpokladu pro harmonizaci daňových sazeb, na potřebu vytvoření společného systému exempcí, a harmonizovaných pravidel pro odpočet.

Šestá směrnice novelizovala První směrnici a nahradila Druhou směrnicí. V první směrnici potlačila možnost neuplatňovat DPH na úrovni maloobchodu. Řadu ustanovení Druhé směrnice převzala prakticky beze změny. Předmět daně byl ale obligatorně rozšířen na poskytování všech služeb (článek 6). Byl sjednocen systém exempcí (články 13–16). Byla zakotvena pevná pravidla pro určení místa plnění u poskytnutí služby, kterým bylo v závislosti na druhu poskytované služby sídlo dodavatele nebo odběratele (článek 9). Byly sjednoceny zvláštní režimy pro malé podniky, zemědělce a cestovní kanceláře (článek 24–26).

Šestá směrnice byla, stejně jako Druhá směrnice, založena na principu země spotřeby a zachovávala tedy mechanismy zdanění dovozů a osvobození od daně při vývozu (článek 15). K dlouhodobému cíli odstranit dovozní daně a vývozní refundace se sice preambule směrnice hlásila, nicméně substantivně v tomto směru žádný významný krok neučinila. Nárok na odpočet byl harmonizován (články 17–20), možnost vyloučit z něj investice do dlouhodobého majetku zůstala zachována (článek 17 odst. 7).

52. Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států, týkajících se daní z obratu — Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Po mnoha novelizacích zrušena směrnicí 2006/112/ES.

Šestá směrnice byla plných 29 let nejdůležitějším pramenem komunitárního práva v oblasti harmonizace obrátových daní. Do 1. ledna 2007 prodělala 32 novelizací a byla na ní navázána řada dalších legislativních aktů. O těch nejdůležitějších se v této kapitole ještě zmíníme. O bohatém právním životě směrnice svědčí i 538 různých rozhodnutí ESD, v nichž byla předmětem interpretace.

Transpoziční lhůta Šesté směrnice byla poněkud nerealisticky stanovena na 1. leden 1978. Obtíže, které vyvstaly v členských zemích s její transpozicí, si vynutily prodloužení transpoziční lhůty u šesti členských zemí Devátou směrnicí.⁵³

Do roku 1986 předložila Komise Radě dalších patnáct číslovaných návrhů směrnic o společném systému DPH, které se převážně týkaly specifík jednotlivých členských států, nebo některých specifických oblastí úpravy (např. Osmá a Třináctá směrnice upravuje vrácení DPH osobám neusazeným v některém členském státě, Osmnáctá směrnice ruší některé odchylky od společného systému upravené Šestou směrnicí, apod.). Šest z těchto návrhů bylo staženo. Za zmínku stojí především neúspěšný návrh Sedmé směrnice o použitém zboží, uměleckých dílech, sběratelských předmětech a starožitnostech, který byl předložen v roce 1978, v roce 1987 stažen, a na počátku roku 1989 nahrazen alternativním návrhem, novelizujícím Šestou směrnicí, který byl konečně přijat v únoru 1994, bezmála šestnáct let poté, co byl původní návrh podán.⁵⁴

Význam DPH pro financování Společenství vyvolal i potřebu upravit spolupráci a výměnu informací mezi členskými státy. Stalo se tak směrnicí Rady 79/1070/EHS, novelizující směrnicí 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, kterou byl právní režim vzájemné pomoci rozšířen na oblast daně z přidané hodnoty, což se projevilo i změnou názvu směrnice.⁵⁵

2.4 Jednotný trh a zrušení daňových hranic

Po období stagnace, které v důsledku ropné krize od poloviny sedmdesátých let zasáhlo celé Společenství, získal od roku 1980 proces evropské integrace novou dynamiku. Jejím výrazem byla Bílá kniha Komise o dokon-

53. Směrnice Rady 78/583/EHS ze dne 19. července 1978.

54. Směrnice Rady 94/5/ES ze 17. února 1994, doplňující společný systém DPH a měnící směrnici 77/388/EHS. Srv. FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 29–30.

55. Tato i další změny ve směrnici 77/790/EHS, týkající se DPH byly fakticky nahrazeny nařízením Rady č. 1798/2003, viz podkapitola 2.6 níže. ŠIROKÝ, *Daně v Evropské unii*, op. cit., s. 140.

čení vnitřního trhu, předložená Radě EHS v červnu 1985 v Miláně, která stanovila časový harmonogram opatření k odstranění zbývajících překážek volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu s termínem dokončení ke konci roku 1992. Následná jednání vedla k přijetí Jednotného evropského aktu (JEA), první z rozsáhlých revizí SEHS, dne 17. února 1986.⁵⁶ JEA mj. vložil do SEHS článek 8a, stanovící, že

„Společenství přijme opatření s cílem postupně zavést společný trh v období do konce 31. prosince 1992.“

přičemž tento závazek v oblasti obrátových daní konkretizoval novým zněním článku 99:

„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů, týkajících se daní z obrátu, akcizů a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu, ve lhůtě uvedené v článku 8a.“⁵⁷

Jedním z opatření, navržených v Bílé knize, bylo i zrušení daňových hranic. Rada jmenovala pracovní skupinu, jejímž úkolem bylo zjistit, jaká opatření ve vztahu k nepřímých daním jsou nezbytná k vytvoření vnitřního trhu do roku 1992. Pracovní skupina bezvýhradně podpořila doporučení Komise, obsažené v Bílé knize, a Rada její závěry přijala, což vedlo k rychlému vzniku další legislativy v oblasti obrátových daní.

V srpnu 1987 Komise předložila radě současně několik legislativních návrhů týkajících se DPH a akcizů. Součástí balíčku byla poprvé harmonizace daňových sazeb: návrh počítal se stanovením pásma 4–9% pro sníženou a 14–20% pro základní sazbu. Princip země spotřeby měl být zcela nahrazen principem země původu, daň zaplacená v jiném členském státě se měla stát předmětem odpočtu stejně jako interní daň, a výsledná nerovnováha v daňových příjmech mezi členskými státy měla být kompenzována zvláštním zúčtovacím ústavem (návrh ho předpokládal, ale prozatím nezřizoval).

Balíček narazil v Radě na tuhý odpor. Členské země se obávaly, že harmonizace sazeb a uplatnění principu země původu povede k dalekosáhlým výpadkům daňových příjmů, které mechanismus zúčtování nebude schopn pokrýt. Komise v květnu 1989 reagovala aktualizovaným návrhem,

56. Jednotný evropský akt nabyt účinnosti dne 1. července 1987.

57. Srv. původní znění na str. 25.

v němž, ve snaze usnadnit členským zemím přechod na princip země původu, předpokládala přechodné období do roku 1992, rezignovala na institucionální zajištění zúčtování, a navrhla místo toho centrální clearingový účet vedený podle statistik intrakomunitárního obchodu. Ani tento návrh ale v Radě nezískal potřebnou podporu. Bylo zřejmé, že princip země původu se do konce roku 1992 nepodaří realizovat.⁵⁸

Ve složité situaci, kdy na jedné straně stál kategorický imperativ zrušení daňových hranic v pevném termínu a na druhé straně chyběla politická vůle k prosazení principu země původu, který Bílá kniha identifikovala jako jeho nutný předpoklad, se Komisi nakonec podařilo přijít s návrhem, který zrušení daňových hranic umožnil. Návrh byl přijat jako směrnice 91/680/EHS⁵⁹ a v preambuli uváděl, že

„určení konečného způsobu, kterým se dosáhne cíle společného systému daně z přidané hodnoty ze zboží dodávaného a služeb poskytovaných mezi členskými státy, vyžaduje určité podmínky, kterých nemůže být plně dosaženo k 31. prosinci 1992. . . proto by mělo být upraveno přechodné období počínající dnem 1. ledna 1993 a trvající omezenou dobu, během níž budou provedena ustanovení určená k usnadnění přechodu ke konečnému systému zdaňování obchodu mezi členskými státy.“

Jádro právní úpravy zmiňovaného *přechodného režimu* tvořily články 28a až 28m, nově vložené do Šesté směrnice pod Hlavou XVIa, „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“. V textu směrnice byla provedena řada dalších změn, zejména v souvislosti s novým definitorickým obsahem pojmu dovozu a zavedením pojmosloví intrakomunitárního pořízení zboží, intrakomunitární přepravy a intrakomunitárního obchodu.

Úprava přechodného režimu byla následující. Obchod v rámci ES byl vyňat z právního režimu dovozu a vývozu. Předmět daně byl rozšířen o úplatné pořízení zboží uvnitř Společenství (*intra-Community acquisition, acquisition intracommunautaire*) a to osobou povinnou k dani, nebo za stanovených podmínek i osobami nepovinnými k dani. Dodání zboží za podmínku, které činí jeho pořízení předmětem daně, bylo naopak od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně.⁶⁰

58. FARMER a LYAL, *EC Tax Law*, op. cit., s. 27–29.

59. Směrnice Rady ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (91/680/EHS). Právní režim intrakomunitárního obchodu byl ještě před uplynutím transpoziční lhůty zjednodušen směrnicí 92/111/EHS, o tři roky později následovala druhá zjednodušující směrnice 95/7/ES.

60. Daňověprávní teorie používá pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně běžně výraz *zero-rating*, v platné komunitární legislativě se tento pojem nepoužívá.

Z provedeného popisu se může jevit, že změny provedené směrnicí 91/680/EHS žádnou významnou změnu neznamenal, protože právní režim intrakomunitárního obchodu vycházel i nadále z principu země spotřeby a byl ekonomickým ekvivalentem právní úpravy v původním znění Šesté směrnice. Takový pohled by ovšem byl zavádějící.

Pro obchod, jehož strany tvoří osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, který měl na intrakomunitárním pohybu zboží rozhodující podíl, spočíval hlavní rozdíl v tom, že od 1. ledna 1993 byly zcela zrušeny daňové hranice a kontroly na nich, pořízení zboží uvnitř Společenství se stalo *domácím* zdanitelným plněním, přiznávaným správci daně na přiznání k DPH, nikoliv celnímu úřadu na hranici, jako tomu bylo před zrušením daňových hranic.⁶¹

Ještě radikálnější byla změna v případě fyzických osob nepovinných k dani. Zrušení daňových hranic společně s pravidly pro určení místa dodání zboží totiž znamenalo, že pořízení zboží fyzickou osobou nepovinnou k dani je obecně zdaňováno v zemi, kde se odehrálo. Princip země původu se zde tedy prosadil, nicméně nestalo se tak bezvýjimečně: specifická úprava existovala u pořízení nových dopravních prostředků a u tzv. *distančního prodeje*, tj. takových dodání zboží, kde dodavatel sám zajišťuje přepravu nebo odeslání zboží. Právní režim byl v každém z těchto případů odlišná, nicméně fiskální výsledek byl ekvivalentní — uplatňovala se daňová sazba země spotřeby, a v této zemi končily i daňové příjmy.⁶² Tyto výjimky měly stejnou příčinu, jako zamítnutí návrhu Komise na prosazení země původu: členské státy se obávaly, že při neharmonizovaných sazbách daně by neomezené prosazení principu země původu pro spotřebitelské nákupy vedly k odklonu obchodu skrze distanční prodej ze zemí s nejnižší sazbou DPH.⁶³

Zrušení daňových hranic k 1. lednu 1993 znamenalo nejen zásadní posun pro volný pohyb zboží a služeb, v oblasti DPH ovšem otevřelo i nové možnosti daňových úniků a podvodů. To si vyžádalo novou úroveň administrativní spolupráce mezi členskými státy, k níž platná úprava ve směrnici 77/799/EHS, zmíněná v předchozím podkapitole, nemohla postačit. Právní režim intrakomunitárního obchodu současně kladl vyšší nároky na obchodníky, kteří si museli sami ověřovat právní status druhé strany obchodu. Proto musela být přímo upravena jejich práva a povinnosti.

61. Srv. TERRA a WATTEL, *European Tax Law*, op. cit., s. 82–84.

62. Specifická úprava pořízení nových dopravních prostředků a distančních obchodů se za stanovených podmínek vztahovala i na osoby povinné k dani a právnické osoby nepovinné k dani.

63. Srv. TERRA a WATTEL, *European Tax Law*, op. cit., s. 147.

Nařízení Rady č. 218/92 zavedlo systém *daňových identifikačních čísel* včetně národních prefixů a jejich obligatorní evidenci, a systém VIES (*Vat Information Exchange System*), což je veřejně přístupná databáze, v níž lze ověřit zda daný subjekt je registrován k DPH (a je tedy osobou povinnou k dani ve smyslu Šesté směrnice).⁶⁴ Související nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 638/2004 pak upravilo kontrolní systém Intrastat, distribuovaný systému statistik intrakomunitárních dodávek zboží nahrazující dosavadní kontrolní činnost celních úřadů, podmínky jeho provozu a obligace obchodníků vůči němu.⁶⁵

2.5 Potíže překonání přechodné úpravy

Přechodný režim, nastolený směrnicí 91/680/EHS a navazující legislativou, byl v době přijetí vnímán jako dočasné, krátkodobé východisko umožňující zrušit daňové hranice ke konci roku 1992. Článek 281 zavazoval Komisi k tomu, aby do konce roku 1994 podala zprávu o zkušenostech s přechodným režimem a návrh na definitivní úpravu. Konečně i preambule směrnice předpokládala, že

„přechodná úprava vstoupí v platnost na dobu čtyř let, a bude tedy použitelná do 31. prosince 1996; že bude nahrazena konečným systémem zdaňování obchodu mezi členskými státy založeným na zásadě zdaňování dodání zboží a poskytování služeb v členském státě původu, aby tak byl naplněn cíl vytyčený v článku 4 První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967.“

Skutečnost je ovšem taková, že tato přechodná úprava platí v komunitárním právu dodnes. Přijata sice byla původně jen na čtyři roky, nicméně podléhala automatickému prodloužení až do doby, kdy Rada rozhodne o návrhu Komise na konečnou úpravu, což se do dnešního dne nestalo.

Komise své sdělení publikovala v červenci 1996, pod názvem „Společný systém DPH: Program pro jednotný trh“.⁶⁶ Ve sdělení podrobila přechodný systém zdrcující kritice, označila ho za „významnou překážku konkurenceschopnosti evropské ekonomiky“, a shrnula, že má negativní dopad na obchodníky, spotřebitele i správce daně.

64. Nařízení Rady (EHS) č. 218/1992 z 27. ledna 1992 o administrativní spolupráci ve věcech nepřímých daní (DPH). Srv. ŠIROKÝ, *Daně v Evropské unii*, op. cit., s. 140–141.

65. Nařízení (EC) č. 638/2004 Evropského parlamentu a rady o statistice Společenství vztahující se k obchodu se zbožím mezi členskými státy a zrušující nařízení (EHS) Rady č. 3330/91.

66. Sdělení Komise Radě a Evropskému Parlamentu: Společný systém DPH, program pro jednotný trh, 22. července 1996, COM(96)328.

Zpráva pak v hrubých rysech popsala podobu uvažovaného konečného systému. Rozlišování mezi domácími a intrakomunitárními obchody mělo být zrušeno. Nadále měly existovat pouze dva druhy obchodů, totiž obchod se třetí zemí a obchod uvnitř Společenství. V důsledku toho mělo být po vzoru vnitřního trhu jednotlivých zemí zavedeno *jediné místo zdanění* pro každou osobu povinnou k dani, které by pokrývalo její daňovou povinnost vzniklou v celém Společenství.

Protože zamýšlená radikální změna by vedla ke zjevným přesunům v daňových výnosech členských zemí, navrhla Komise i realokační mechanismus, který předpokládal, že se daň odvedená v celém Společenství bude rozdělovat mezi členské země podle statistik spotřeby v každém státě za dané období, očištěných o nezdánitelná plnění a odhady černé ekonomiky. Podle názorů Komise neměl tento systém představovat závažnou administrativní zátěž, protože podobná makroekonomická statistika se ve všech členských státech běžně vytváří, a podobný mechanismus se již používá při uplatňování rozhodnutí o vlastních zdrojích Společenství.⁶⁷

Návrhy Komise se ovšem ani tentokrát neseťkaly v Radě s pochopením. Obecná spokojenost s vysoce rozpočtově výkonnými národními systémy DPH, které v řadě členských zemí generovaly více než třetinu rozpočtových příjmů, vedla k tomu, že členské země nejevily valnou ochotu přisvědčit jakémukoliv návrhu, který by vedl k jejich přerozdělování mezi členskými státy. Koncem tisíciletí se stalo zřejmým, že pro přijetí definitivní úpravy založené na principu země původu v Radě chybí politická vůle.

Přes nesporné úspěchy, kterých se v budování společného systému DPH v ES podařilo dosáhnout, tak nebyla dosud v této oblasti plně realizována ani ta opatření, které za nutné předpoklady fungování vnitřního trhu označila už zpráva Neumarkova výboru z roku 1962.

Na závěr tohoto odstavce a v tomto kontextu připojujeme, že žádná z institucionálních reforem Evropských společenství, od Jednotného evropského aktu v roce 1986 až po Nicejskou smlouvu z roku 2003, podstatně nezměnila procedurální mechanismus přijímání daňové legislativy v ES. Opatření v daňových otázkách přijímá Rada vždy jednomyslně (článek 93 a 94 SES v novém číslování), z rozhodování kvalifikovanou většinou je tato materie explicitně vyloučena (článek 95 odst. 2. SES). V rozporu s populárním mýtem na tom nic nezmění ani Lisabonská smlouva z roku 2007, vejde-li v účinnost.

67. Zevrubně TERRA a WATTEL, *European Tax Law*, op. cit., s. 84–86.

2.6 Strategie Komise v novém tisíciletí a její výsledky

S ohledem na potíže, které provázelo prosazování principu země původu, jednotného místa zdanění a další ambiciózní záměry, diktované požadavky vnitřního trhu, přehodnotila od počátku nového tisíciletí Komise ES svou strategii. Jejím výrazem byla Sdělení Komise Radě a Evropskému Parlamentu z června 2000⁶⁸ a října 2003.⁶⁹

V uvedených sděleních Komise realisticky připouští, že ve vztahu k požadavkům vnitřního trhu není v současném politickém klimatu pravděpodobné, že v dohledné době dojde k podstatnému pokroku. To neznamena, že by bylo

„úmyslem Komise zpochybňovat myšlenku definitního systému zdanění v členském státě původu transakce jako dlouhodobého cíle Společenství. Nicméně, v zájmu krátkodobého zlepšení fungování interního trhu považuje Komise za nezbytné přehodnotit program navržený v roce 1996 a formulovat životaschopnou strategii založenou na čtyřech hlavních cílech: zjednodušení a modernizaci současných předpisů, jejich jednotnější aplikaci a užší administrativní spolupráci.“⁷⁰

Tento strategický posun se v Radě setkal s významně příznivějším přijetím. V dalším textu se podíváme na konkrétní výsledky, které do dnešního dne přinesl, podle shora nastíněných cílů — podobně jako to dělá sdělení Komise COM(2003)614, ale s ohledem na necelých šest let legislativního úsilí, které od jeho vydání uplynuly.

Za účelem zjednodušení a modernizace systému byla přijata

- ▶ směrnice Rady 2000/65/ES, kterou bylo potlačeno právo členských států ukládat osobám, vykonávajícím intrakomunitární obchod, povinnost jmenovat daňové zástupce pro transakce vykonávané v jiných členských státech.
- ▶ směrnice Rady 2001/115/ES, kterou byl harmonizován obsah faktur, a kterou byla zavedena povinnost členských států přijímat elektronické faktury.

68. Sdělení Komise Radě a Evropskému Parlamentu: strategie pro zlepšení provozu systému DPH v prostředí interního trhu, 8. června 2000, COM(2000)348.

69. Sdělení Komise Radě a Evropskému Parlamentu: změny a aktualizace strategických priorit v oblasti DPH, 20. října 2003, COM(2003)614.

70. COM(2000)348, s. 5, zvýraznění v původním textu.

- ▶ směrnice Rady 2002/38/ES, kterou byla stanovena povinnost členských zemí přijímat daňovou registraci a daňová přiznání podaná elektronickými prostředky, a kterou byla zavedena možnost jediného místa zdanění (*one-stop shop*) pro poskytovatele elektronických služeb se sídlem mimo Společenství osobám nepovinným k dani, usdlým ve Společenství.
- ▶ směrnice Rady 2003/92/EC, která v reakci na liberalizaci trhu s plynem a elektřinou stanovila specifická pravidla pro stanovení místa dodání, odchýlná od obecných pravidel pro dodání zboží. Pokud je kupujícím obchodník, je místem plnění jeho sídlo, pokud je kupujícím spotřebitel, je místem plnění místo spotřeby.
- ▶ směrnice Rady 2008/8/ES, která zásadně mění pravidla pro určení místa poskytnutí služby. Směrnice reaguje na rozvoj distančního poskytování služeb stanovením pravidla, že veškeré poskytnutí služby by se mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. Směrnice nově stanoví, že místem poskytnutí služby osobě povinné k dani (B2B), je místo stálé provozovny osoby, které je služba poskytnuta, jinak sídlo její činnosti. Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani (B2C) je stálá provozovna poskytovatele služby, jinak sídlo jeho ekonomické činnosti. Kromě řady výjimek proti těmto obecným pravidlům upravuje směrnice i zvláštní režim pro telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby, poskytnuté osobou povinnou k dani usazenou ve Společenství, avšak nikoliv v členském státě spotřeby (tzv. *mini one-stop shop*). Navazující nařízení Rady (ES) č. 143/2008 reaguje na zavedení principu země spotřeby při poskytnutí služby mezi osobami povinnými v dani zahrnutím poskytnutí služby pod právní režim VIES (str. 36). Směrnice i nařízení nabývají účinnosti 1. ledna 2010.
- ▶ směrnice Rady 2008/9/ES nově upravuje pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani, neusazeným v členském státě vrácení daně, nýbrž v jiném členském státě, v této souvislosti ruší dosavadní Osmou směrnici (79/1072/EHS) a novou úpravu integruje do směrnice 2006/112/ES. Nová úprava stanoví přesnější procesní pravidla pro uplatnění nároků na vrácení daně, upravuje využití elektronických prostředků a posiluje procesní postavení subjektů stanovením lhůt a úroků. I tato směrnice nabývá účinnosti 1. ledna 2010.

Za účelem *jednotnější aplikace* byla přijata

- ▶ směrnice Rady 2001/4/ES, kterou byla s účinností do 31. prosince 2010 stanovena minimální základní sazba DPH ve výši 15%.
- ▶ směrnice Rady 2004/7/ES, kterou byla přijata procesní pravidla pro přijímání prováděcích opatření a modernizována procesní pravidla pro povolování odchylek. Podle těchto pravidel může rada na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoliv členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od pravidel Šesté směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně, zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem⁷¹ (povolování odchylek), Rada rovněž na návrh Komise jednomyslně přijímá opatření k provedení Šesté směrnice (prováděcí opatření). Popsaná kompromisní úprava zjednodušila přijímání aktů, které do té doby bylo nutné přijímat v právním režimu článku 93 SES, tj. po obligatorní předchozí konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem.⁷²
- ▶ směrnice Rady 2006/69/ES (Racionalizační směrnice), kterou byla členským státům poskytnuta možnost uplatňovat tzv. *reverse charge* mechanismus u taxativně vymezených dodání zboží nebo poskytnutí služby. Při uplatnění *reverse charge* mechanismu se — oproti obecnému pravidlu — osobou povinnou daň přiznat a odvést stává osoba povinná k dani, jíž je zboží dodáno nebo služba poskytnuta. Cílem této úpravy je poskytnout členským státům ve stanovených případech více flexibility v možných odchylkách od právního režimu Šesté směrnice, než umožňuje procedura jednomyslného schvalování v Radě.⁷³
- ▶ směrnice Rady 2006/112/ES, která je přepracováním Šesté směrnice. Této významné formální změně se věnujeme v podkapitole 2.7 níže.
- ▶ směrnice Rady 2009/47/ES, která je prvním krokem ke sjednocení podmínek pro uplatňování snížených sazeb DPH v členských stá-

71. Oficiální české verze komunitárních předpisů překládají pojem *tax avoidance* jako „vyhýbání se daňovým povinnostem“. Pojem, který v anglosaské právní kultuře tradičně označoval zásadně právně konformní chování, je do češtiny, podle našeho názoru nepříliš šťastně, překládán výrazem s bezmála kriminální konotací. Pojem *daňové optimalizace*, dlouhodobě používaný v české finanční praxi, by se v tomto kontextu zřejmě hodil lépe.

72. Po přepracování Šesté směrnice jsou tato procesní pravidla upravena v člácích 395 (povolování odchylek) a 397 (prováděcí opatření) směrnice 2006/112/ES.

73. Po přepracování Šesté směrnice je tato generální úprava obsažená v článku 199 směrnice 2006/112/ES.

tech. Směrnice navázala na dřívější sdělení Komise z července 2007,⁷⁴ v němž Komise přes celkově rezervovaný postoj k existenci snížených sazeb připouští, že jejich použití na místně poskytované služby může být za určitých okolností užitečné, že lze členskými státy poskytnout více volnosti v jejich uplatnění, ale že tato volnost nesmí být na újmu fungování interního trhu. Směrnice umožňuje členským státům rozšířit aplikaci snížené sazby DPH na stanovené kategorie služeb a výrobků.⁷⁵

A konečně, v zájmu užší *administrativní spolupráce* byla přijata

- ▶ směrnice Rady 2001/44/ES, novelizující směrnici o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek (76/308/EHS) a posilující právní pozici dožadujícího státu a povinnosti státu dožadovaného.⁷⁶
- ▶ nařízení Rady č. 1798/2003, které sjednotilo komunitární legislativu, týkající se administrativní spolupráce v oblasti DPH v jediný normativní akt, stanovilo jasnější a pevnější pravidla pro členské státy a podmínky pro efektivnější výměnu informací mezi jejich správními orgány. Nařízením bylo zrušeno nařízení Rady č. 218/92, zmiňované v předchozím podkapitole, a fakticky nahrazena ta ustanovení směrnice 77/799/EHS, která se týkala DPH.⁷⁷

Ze všech dalších probíhajících legislativních aktivit uved' me trvající boj Komise proti daňovým podvodům, především v podobě tzv. kolotočových podvodů (*carousel fraud, missing trader fraud*). Klasická podoba tohoto podvodu spočívá v řetězení intrakomunitárního dodání zboží (které je osvobozeno od daně) a jeho následného přeprdeje ve státě určení (které dani podléhá). Prodávající, který zboží *bez povinnosti daň odvést* pořídil z jiného

74. sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu o jiných než standardních sazbách DPH, 5. červenec 2007, COM(2007)380.

75. Směrnice je pro nás zajímavá ze dvou důvodů. Jednak byla přijata v době českého předsednictví EU a z pozice předsedy Rady ji podepsal český ministr financí Miroslav Kalousek. Kromě toho měl návrh směrnice vyřešit vleklý spor mezi Komisí a ČR týkající se výbušného tématu domácí politické scény, totiž snížené sazby DPH na dětské pleny. Česká republika zdůvodňovala uplatnění snížené sazby jejich zařazením mezi farmaceutické potřeby podle bodu (3) přílohy III směrnice 2006/112/ES. Tuto nepřilíš přesvědčivou interpretaci se Komise svým návrhem z července 2008 pokusila legalizovat, nakonec se ale změna definice farmaceutických potřeb do finálního znění neprosadila.

76. Směrnice 76/308/EHS byla v květnu 2008 nahrazena směrnicí 2008/55/ES.

77. Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení č. 218/92.

členského státu, vybere při prodeji daň, následně ji neodvede a zmizí beze stopy. Kupující pak proplacenou daň uplatní jako odpočet.

Nejvýznamnější legislativní iniciativou v tomto ohledu je Návrh směrnice Rady měnící směrnici 2006/112/EC za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s intrakomunitárními obchody, spojený s návrhem nařízení Rady měnícího nařízení (ES) č. 1798/2003 za stejným účelem ze dne 17. března 2008. Návrh obsahuje řadu opatření, která mají „posílit současný systém DPH, aniž by měnily jeho principy“, namátkou lze uvést zkrácení zdaňovacího období na jeden měsíc a stanovení obligatorních kritérií, za kterých může být prodlouženo.⁷⁸

Další formou boje proti daňovým podvodům je možnost uplatnění *reverse charge* mechanismu na ty druhy zboží, u nichž k podvodům typicky dochází. Tento mechanismus, nastíněný výše v souvislosti s Racionalizační směrnicí, mohou členské státy uplatnit buď za podmínek článku 199 (tj. pro taxativně vymezené komodity) nebo na základě individuálních rozhodnutí Rady podle článku 395. Příkladem je rozhodnutí Rady 2007/250/ES, umožňující Spojenému království odchylku od článku 193 v oblasti prodeje mobilních telefonů a mikroprocesorů, nebo rozhodnutí Rady 2007/740/ES umožňující stejnou odchylku Holandsku v konfekčním oděvním průmyslu. Zřejmě se nelze divit ani státům, kterým kolotočové podvody odčerpávají, dle provedených odhadů, deset a více procent celkového výnosu DPH, ani Komisi a Radě, které při absenci systematického řešení problému jejich požadavky akceptují. Nicméně pokud

„některé členské státy uvažují tak, že by systém DPH měl být změněn, aby byly omezeny jejich ztráty z výnosů DPH v důsledku podvodů a žádají, aby byl mechanismus reverse charge rozšířen na domácí transakce uvnitř členského státu. . . zpochybňují tím princip vícefázového výběru, který byl až doposud považován za klíčový prvek systému DPH.“⁷⁹

Skutečné řešení problému kolotočových podvodů tedy doposud chybí, a Komise je toho názoru, že je inherentním problémem přechodné úpravy intrakomunitárního obchodu a že jeho čistým řešením je úprava DPH postavená na jediném místě zdanění v podobě, v níž byla navržena v roce 1996. Problém kolotočových podvodů tak zřejmě definitivně zanikne až s prosazením *one-stop shop* mechanismu v celé šíři předmětu DPH, dosažení tohoto stavu ale není věcí blízké budoucnosti.

78. COM(2008)147.

79. COM(2006)254, s. 9.

2.7 Přepřacování Šesté směrnice

Nová strategie Komise, popsaná v předchozím odstavci a směřující k jednodušší aplikaci současných norem, předpokládala i přepřacování Šesté směrnice.⁸⁰ Svou motivaci Komise shrnuje následovně:

„Šestá směrnice... byla změněna více než dvacetkrát od doby, kdy nabyla účinnosti, a stala se proto složitým předpisem, se kterým není jednoduché pracovat. Komise zahájila přepřacování směrnice tak, aby se stala efektivním nástrojem, který jasně předkládá platnou a účinnou právní úpravu.

Přitom by neměly být řešeny otázky obsahu směrnice... proto přepřacování ani v žádném ohledu neznamená opuštění konečného cíle (systému DPH, založeného na zásadě jediného místa zdanění); jejím cílem je vytvořit použitelný nástroj pro dobu, kdy je stávající systém ještě v účinnosti.“⁸¹

Návrh přepřacovaného znění byl Komisí předložen Radě dne 15. dubna 2004. V důvodové zprávě mj. poukazuje na nevyhovující strukturu Šesté směrnice, způsobenou zařazením přechodné úpravy intrakomunitárního obchodu do samostatné hlavy a z toho vyplývající existenci řady obsoletních ustanovení.

Návrh zahrnul všechny změny, které byly v textu směrnice provedeny pozdějšími předpisy, zahrnul ustanovení z jiných předpisů relevantní vůči předmětu úpravy, a vyloučil naopak taková ustanovení, která tuto relevanci neměla. Do textu se tak dostaly první dva články První směrnice a odchylky upravené v přístupových smlouvách, které nebyly integrovány do textu Šesté směrnice. Návrh vypustil řadu obsoletních a duplicitních ustanovení, a především radikálně změnil strukturu předpisu, „rozpustil“ samostatnou hlavu o intrakomunitárním obchodu v jednotlivých hlavách podle jejich obsahu. Z původních 53 článků Šesté směrnice se v přepřacování stalo 414. Vzhledem k tomu, že všechna aplikovatelná ustanovení

80. V této práci používáme (z českého znění směrnice převzatého) termínu *přepřacování*, byť i česká literatura běžně používá původního anglického výrazu *recast*. Konsolidace (*consolidation*), kodifikace (*codification*) a přepřacování (*recasting*) jsou tři techniky popsané v rámci strategie Komise Pro lepší právní úpravu (*Better Regulation Strategy*). Podle této strategie je „přepřacování podobné kodifikaci v tom, že integruje, v rámci jediného nového aktu, legislativní akt a všechny jeho novelizace, nebo legislativní akt a všechny související akty. Na rozdíl od kodifikace ale recasting zahrnuje nové substantivní změny... Nový akt prochází plným legislativním procesem a ruší původní akt.“ Důvodová zpráva návrhu přepřacování Šesté směrnice uvádí, že původně uvažovaným nástrojem zlepšení právní úpravy byla kodifikace, ukázalo se ale, že s ohledem na potřebu určitých obsahových změn bude potřebné sáhnout k přepřacování. COM(2004)246, s. 2.

81. COM(2003 614, s. 9.

První a Šestá směrnice byla integrována do přepracovaného textu, počítal návrh s jejich zrušením.

Návrh se úzkostlivě vyhýbal obsahovým změnám účinné právní úpravy, v několika málo případech se jim ale vyhnout nepodařilo. Přepracovaný text tak změnil definici akcízy (článek 2, odst. 3), změnil pravidlo pro místo poskytnutí služby zprostředkovatelem (článek 44), zakotvil obligatorně pravidlo skutečného využití a použití pro telekomunikační služby (článek 59), upravil použití přepočítacích koeficientů pro určování ekvivalentních částek v národních měnách (článek 399), a zařadil některá poskytnutí služeb mezi plnění, která mohou být předmětem snížené sazby (příloha III, bod 18).

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty byla přijata dne 28. listopadu 2006. Směrnice zrušila První a Šestou směrnici o společném systému DPH (článek 411). Směrnice nabyla účinnosti dne 1. ledna 2007. Pro zmíněné případy, v nichž směrnice substantivně změnila dosavadní úpravu, byla stanovena transpoziční lhůta do 1. ledna roku 2008. Ve svém článku 402 směrnice — v souladu se strategií Komise a důvodovou zprávou — stanovila, že

„režim zdanění obchodu mezi členskými státy podle této směrnice je přechodný a bude nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdaňování dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě původu.“

Směrnice 2006/112/ES je od 1. ledna 2007 základním předpisem upravujícím společný systém DPH v ES. Je i základem právní úpravy DPH v ČR.

Od svého přijetí prošla směrnice několika novelizacemi. Poprvé, ještě před nabytím účinnosti, směrnici 2006/138/ES, která upravila dobu účinnosti přechodné úpravy DPH pro rozhlasové a televizní vysílání. Směrnice 2007/75/ES upravila dobu platnosti některých odchylek pro státy, přistouпивší ke Společenství k 1. květnu 2004 (včetně České republiky). Směrnice 2008/8/ES a 2008/9/ES, které přinášejí zatím zdaleka nejvýznamnější obsahovou změnu, už byly zmíněny v předchozí podkapitole.

Do právního režimu směrnice 2006/112/ES ovšem kromě přímých novelizací zasahují i individuální odchylky, povolované členskými státy procedurou upravenou v článku 395. Do dnešního dne jich bylo celkem devět. Patří mezi ně odchylky od článku 193 v podobě *reverse charge* mechanismu, povolované členskými zeměmi za účelem boj proti daňovým podvodům a zmiňované v předchozím podkapitole. Jiným příkladem je odchylka od teritoriálních pravidel určení místa plnění, povolená České republice a Německu v souvislosti s výstavbou přeshraničních mostů (rozhodnutí Rady 2009/118/ES).

Kapitola 3

Vývoj právní úpravy obratových daní v ČR

Obratové daně jsou v právním řádu na našem území poměrně mladým jevem, jehož historie trvá zhruba devadesát let. Podobně jako u jiných finančněprávních institutů byla významně poznamenána turbulencemi historického vývoje, které nejméně dvakrát od základu změnily realitu ekonomického života státu. V případě obratových daní, tedy daní tradičně uvalovaných na subjekty provozující samostatnou ekonomickou činnost, je tato vazba na právní poměry národního hospodářství přímočařejší, než u jiných daní, které podobnou subjektivní charakteristiku postrádají.

Vývoj obratových daní na našem území tak můžeme rozdělit na čtyři období. První trvalo od zavedení daně z obratu v roce 1919 až do likvidace tržního hospodářství v důsledku kolapsu právního státu v roce 1948. Druhým bylo etatizované hospodářství v době tzv. reálného socialismu. Třetím byla obnova tržního hospodářství od počátku 90. let minulého století, jehož klíčovou událostí bylo zavedení daně z přidané hodnoty do české daňové soustavy. Poslední a současné období započalo v roce 2004 plnou integrací České republiky do společného systému DPH v Evropském společenství.

Zatímco první a poslední ze zmiňovaných období v zásadě zapadá do kontextu vývoje obratových daní ve vyspělých evropských zemích, období reálného socialismu, a fáze obnovy tržního hospodářství, která následovala, byly jeho nuceným přerušením.

3.1 Obratové daně před rokem 1948

Daňovou soustavu Rakouska-Uherska tvořilo v roce 1914 celkem šest různých druhů přímých daní, akcízy (selektivní spotřební daně), regály a monopoly (výlučná oprávnění k provozování určité činnosti). Zdaleka nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu vytvářela činnost státních podniků, další příjmy tvořily cla a poplatky a příjmy ze známek a železnic.⁸²

82. V roce 1913 byly celkové příjmy rakouské státní pokladny 3,122.9 mil. korun, z toho tvořily daně z příjmu a majetkové daně 431.5 mil., cla 199.9 mil., akcízy 418.1 mil., příjmy ze

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

Na rozdíl od některých jiných evropských zemí Rakousko-Uhersko ne-sáhlo v letech první světové války k zavedení obratové daně. Důvodem byla jednak neochota zavádět v době pozastavení činnosti zákonodárného sboru nové formy zdanění, jednak nedůvěra k fiskální výkonnosti obecné spotřební daně v době, kdy výnosy akcíů významně klesaly. Mocnářství tak soustředilo své úsilí na zvyšování výnosů existujících daní formou pří-
rážek a zaváděním progresivních sazeb.⁸³

Republika Československá zdědila po zaniklém mocnářství velmi neu-
těšený stav veřejných financí, hrozící státním bankrotem. Naléhavá potřeba
zajistit státní příjmy vedla k tomu, že jedním z prvních kroků ministerstva
financí, vedeného Aloisem Rašínem, v daňové oblasti bylo zpracování ná-
vrhu o dani z obratu zboží a z pracovních výkonů. Návrh byl předložen
v květnu 1919, a s účinností zákona se počítalo už od 1. července 1919. Ná-
vrh vycházel ze vzoru německé obratové daně⁸⁴ a navrhovatel ho zdůvod-
ňoval tím, že

*„obrovské sumy, které nově zřízený stát československý potřebuje, aby
stará břemena, která na něho přešla jako dědictví Rakouska a nová, která
vyžaduje moderní sociální zákonodárství..., mohl nést, nelze sehnat pomocí
dosavadních způsobů daňových.“⁸⁵*

Úsilím Karla Engliše, tehdejšího referenta finančního výboru Národního
shromáždění, došel návrh řady změn, mezi něž patřilo i omezení jeho plat-
nosti na dobu do konce roku 1923, s ohledem na jeho zdůvodnění špatným
stavem veřejných financí, jehož zlepšení se v době poválečné konjunktury
důvodně očekávalo. Nakonec byl schválen jako *zákon č. 658/1919 o všeobecné
dani z převodu statků a pracovních výkonů a o dani přepychové*. Účinnosti zá-
kon nabyl dne 1. ledna 1920.⁸⁶ Zákon byl současně i normou upravující

známek a železnic 265.5 mil., příjmy z regálů a státních monopolů 433.1 mil., příjmy státních
podniků 1,208.1 mil., a poplatky 166.7 mil. korun. Hew STRACHAN. *Financing the First
World War*. Oxford, UK: Oxford University Press, 2004. 268 s. ISBN: 0199257272, s. 107.

83. Na drastické zhoršování stavu veřejných financí to nemělo významný vliv. Zatímco
index spotřebitelských cen se v Rakousku v letech 1913–18 zvedl patnáctinásobně, státní
příjmy vzrostly ve stejném období o pouhých 25%. V posledním roce války nebyla monar-
chie schopna ze svého rozpočtu krýt ani mandatorní mírové výdaje a státní dluh vyrostl na
tehdy astronomických 102 miliard korun při hrubém domácím produktu kolem 35 miliard
korun. Zhruba třetina této částky později připadla na československý stát. *ibid.*, s. 110.

84. Zákon č. 779/1918 ř.z. z 26. srpna 1918.

85. Národní shromáždění československé 1918–1920, tisk 1084, 1. květen 1919.

86. Zpráva finančního výboru, stejně jako rozprava konaná na schůzi k návrhu, obsahuje
řadu zajímavých a mnohdy nadčasových úvah. Ve zprávě finančního výboru uvádí Karel
Engliš na téma daňové spravedlnosti, že „generální spotřební daň. . . nemůže být spraved-

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

daňové řízení. Jak název naznačuje, ve skutečnosti upravoval dvě odlišné daně, které spojoval jejich spotřební charakter.

Předmětem všeobecné daně z převodu statků a pracovních výkonů byly *úplatné tuzemské převody statků (dodávky)*, mezi něž se počítaly movité věci hmotné včetně energií, podílů, obchodovatelných práv a komplexů věcí a práv a *výkony*, které jsou předmětem podnikání včetně živnosti, nebo předmětem svobodných povolání. Subjektem byli obecně podnikatelé, za zákonem stanovených podmínek se ale jimi mohli stát i nepodnikatelé při příležitostných dodávkách nebo výkonech, dani dále podléhali správci konkursních podstat, dražebníci u mimosoudních dražeb a navrhovatelé u dražeb soudních. Daňová povinnost vznikala zásadně až přijetím úplaty. Základem daně byla úplata, ve zvláštních případech cena úřední nebo obvyklá, sazba byla stanovena na 1%, a zdaňovacím obdobím byl kalendářní rok.⁸⁷

Daň z převodu statků a pracovních výkonů tedy nebyla, jak by její název mohl naznačovat, ani daní převodní ani nějakou formou daně z příjmů, nýbrž duplicitní vícefázovou obratovou daní. Zajímavým, byť nedokonalým pokusem o posílení její neutrality bylo ustanovení, podle něhož byly dani bez ohledu na úplatnost podrobeny i dodávky mezi různými závody téhož podniku a dodávky mezi „souvislými podniky a závody“ téhož majitele. Záměrem tohoto ustanovení bylo oslabit vedlejší efekt vertikální integrace, v tomto případě navíc způsobem posilujícím rozpočtové příjmy. Předmětem daně byla i vlastní (bezúplatná) spotřeba podnikatele, pokud odebral z vlastního podniku předměty pro potřeby své domácnosti.

Daň přepychová byla daní, které byla podrobena výroba a maloobchodní prodej, dovoz i vývoz taxativně vymezených předmětů a taxativně určené výkony, sazba zde byla stanovena na 10, resp 12%. Daň přepychová nebyla obratovou daní a svou povahou měla nejbližší k selektivním spotřebním daním.

livá, neboť . . . postihuje všechny důchody stejným procentem. . . Ba generální stejnoměrná daň spotřební působí ještě hůř, poněvadž vůbec nepostihuje oně části důchodů velkých, která se vůbec nekonzumuje, nýbrž kapitalizuje. Daň taková dolehne tedy relativně tíže na důchody menší než na důchody velké.“ Emotivní vystoupení poslance Myslivce v rozpravě, v němž mj. prorocky předpověděl, že zaváděná obratová daň po čtyřech letech zrušena nebude, pak obnášelo i tento postřeh k efektu vertikální integrace: „Daň z obratu zboží . . . se platí tolikrát, do kolika rukou zboží přijde. . . zákon tento bude mít za následek, že budou navazovány styky přímo mezi výrobcem a mezi konzumentem. . . že celá třída středního stavu, obchodníků menších i větších, bude postupně a poznenáhlu z obchodu vylučována.“ Národní shromáždění československé, Poslanecká sněmovna 1918–1920, tisk 1908 a stenoprotokol 97. schůze ze dne 11. prosince 1919.

87. Srv. Michal GALÁT. „K některým trestným činům daňovým“. Rigorózní práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, katedra trestního práva, 2008. 113 s., s. 8–10.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

Zákon č. 658/1919 Sb. prošel v červenci 1921 poměrně rozsáhlou novelizací, provedenou zákonem č. 321/1921 Sb. o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové a účinnou od 1. října 1921.⁸⁸ Novelizace reagovala na dosavadní praktické zkušenosti s aplikací obratové a přepychové daně. Ve vztahu k obratové dani zákon především změnil — byť ne zcela důsledně — název daně a její sazbu upravil na 2% s tím, že původní jednoprocenní sazba zůstala v platnosti pro zemědělskou výrobu. Další změna rozšířila zdanění vlastní bezúplatné spotřeby na případy, kdy z majetku podnikatele bylo odebráno pro potřeby jeho zaměstnanců.⁸⁹

Zákon č. 321/1921 Sb. měl platnosti pozbýt k 31. prosinci 1923. To se sice skutečně stalo, nicméně k témuž datu vstoupil v účinnost nový zákon č. 268/1923 Sb. o dani z obratu a dani přepychové, který byl ovšem ve skutečnosti prodloužením platnosti původního zákona, spojenou s rozsáhlejší novelizací.⁹⁰ Státy obvykle ruší zavedené daně a poplatky jen tehdy, pokud se ukázaly fiskálně nevýkonnými, nebo pokud se setkaly se silným společenským odporem. Případ daně z obratu to nebyl. Slovy důvodové zprávy vládního návrhu:

„Daň z obratu a daň přepychová, zavedené svého času jako východisko z nouze... jsou nyní nejvýnosnější daní státní vůbec. . . přece nepůsobí daň ta na širokou veřejnost příliš tíživě. . . a účinek spotřebitelem téměř není pocíťován. Tohoto vydatného zdroje. . . nemůže naprosto vláda republiky Československé ani v blízké budoucnosti postrádat a proto předkládá tuto osnovu, kterou má platnost zákona být prodloužena.“⁹¹

Zákon č. 268/1923 Sb opět změnil název daně, jak naznačuje jeho název. Nejdůležitější změnou bylo ovšem zahrnutí dovozu mezi předmět daně a osvobození „výkonů pro cizinu“ (dodávky pro cizinu byly v širokém rozsahu osvobozeny už podle předchozího zákona), čímž se přiklonil k principu země spotřeby tak, jak ho známe dnes. Autoři si byli vědomi toho, že

88. Z hlediska legislativní techniky šlo o zrušení původního zákona a jeho nahrazení novým zákonem. Obsahově šlo o novelizaci, protože nový zákon sdílel strukturu, číslování a naprostou většinu ustanovení původního zákona.

89. Nejvýznamnější změny se v zákoně týkaly přepychové daně, která se stala daní ryze výrobní a nebyla nadále uplatňována na úrovni maloobchodu, byla u ní rovněž zavedena třetí, snížená sazba ve výši 2%. Autoři novely (šlo znovu o Karla Engliše, tentokrát v době jeho prvního působení v roli ministra financí) si pohrávali s myšlenkou nahradit přepychovou daň zvýšenou sazbou obratové daně, v zájmu legislativní stability ale bylo od tohoto záměru upuštěno. Národní shromáždění republiky Československé, Poslanecká sněmovna 1920–1925, tisk 1194, 22. prosince 1920, tisk 2713, 26. července 1921.

90. Platí poznámka 88 obdobně.

91. Národní shromáždění republiky Československé, Poslanecká sněmovna 1920–1925, tisk 4327, 26. července 1921.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

absence pravidel pro určení místa plnění vede k daňovým únikům, nadále tedy měla být stanovena nařízením ministra financí. Zákon rovněž přesněji vymezoval rozsah exempcí.⁹²

Platnost nového zákona byla (změnou v původním vládním návrhu, který počítal s neomezenou platností) opět omezena na dobu tří let, aby pak byla trojicí novelizací postupně prodlužována.⁹³ Rozsáhlá rozpočtová reforma z roku 1927 se oblasti obrátových daní nijak nedotkla.⁹⁴

Po uvedených novelizacích měl zákon pozbýt platnosti v roce 1932. Zákon č. 56/1932 Sb o přírážkách k dani z obratu a dani přepychové, o změně zákona o těchto daních a prodloužení jeho účinnosti, nejenže prodloužil platnost zákona o dani z obratu o další tři roky, ale výrazně zvýšil daňové břemeno zavedením 50% přírážky k sazbám daně z obratu a dani přepychové a další tzv. výrobní přírážkou ve výši 50%, uvalenou na výrobce, kteří své zboží prodávají přímo spotřebitelům (šlo opět o pokus zvýšit neutralitu obrátové daně). Protože zmiňované přírážky byly upraveny v samostatném zákoně, obsahujícím vlastní systém exempcí, stala se právní úprava značně nepřehlednou.

Platnost přírážkového zákona byla opět omezena na tři roky.⁹⁵ Další novelizace ovšem platnost obou zákonů prodloužily až do konce roku 1940.⁹⁶

Jak již bylo zmíněno, daň z obratu byla v době první republiky vysoce výnosným fiskálním nástrojem. Na konci hospodářské konjunktury v roce 1929 její výnosy tvořily 21% rozpočtových příjmů, v roce 1935 dokonce 26,8%.⁹⁷

92. Autoři návrhu si mnoho slibovali od zjednodušení a zrušení řady exempcí u daně přepychové, významný vliv na fiskální výkonnost daně tyto změny nicméně nakonec neměly. Rozsah exempcí u přepychové daně se pak dalšími novelizacemi trvale rozšiřoval, což vedlo k její postupné marginalizaci.

93. Zákony č. 246/1926 Sb., č. 181/1929 Sb., a č. 188/1930 Sb.

94. Srv. František VENCOVSKÝ. "K rozpočtové a daňové reformě před 70. lety". In: *Finance a úvěr* (6 1997), s. 321–333, s. 330.

95. Zákon byl přijat s tím, že „jde o zcela mimořádné a přechodné opatření, k němuž stát přikročuje jen pod tlakem nezbytnosti“, touto nezbytností se přitom myslela snaha o zachování vyrovnaného státního rozpočtu, imperativ rozpočtové politiky, který v tehdejší Československu nebyl zpochybněn ani v nejtemnějším roce světové hospodářské krize. Národní shromáždění republiky Československé, Poslanecká sněmovna 1929–1935, tisk 1720, 20. dubna 1932.

96. zákony č. 267/1935 Sb., č. 281/1937 Sb. (zákon o přírážkách k dani z obratu a dani přepychové) a č. 265/1935 Sb. (zákon o dani z obratu a dani přepychové).

97. V roce 1929 byly celkové příjmy státního rozpočtu 11,611.- mil. korun, z toho tvořily přímé daně 2,031.- mil., obrátová a přepychová daň 2,346.- mil., akcízy 1938.- mil., poplatky 2,107.- mil., cla 1,430.- mil. a státní monopoly 1,309.- mil. korun. Zatímco fiskální výkonnost příjmových daní se v době hospodářské krize drasticky propadla, spotřební daně si ji byly schopny udržet. VENCOVSKÝ, "K rozpočtové a daňové reformě před 70. lety", op. cit., s. 330.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

Do úpravy obratových daní pak zasáhla nacistická okupace. Vládním *nařízením č. 314/1940 Sb. o dani z obratu* byly oba platné zákony, upravující obratovou daň (268/1923 Sb. a 267/1935 Sb.) v tehdejší Protektorátu Čechy a Morava zrušeny, a nahrazeny transpozicí právní úpravy platné v nacistickém Německu. Daňová konstrukce německé obratové daně byla výrazně jednodušší a jejím základem byla jednotná sazba ve výši 2%, ovšem bez řady exempcí, které existovaly v československé úpravě. Daň přepychová se v německé úpravě vůbec nevyskytovala.

Vládní nařízení č. 314/1940 Sb. platilo na území Čech a Moravy i krátce po obnově československého státu, protože na základě dekretu prezidenta republiky č. 98 ze dne 13. října 1945 o přechodných opatřeních v oboru daně se na něj vztahovala výjimka z obecně platné zásady diskontinuity právního řádu ve vztahu k předpisům vydaným v době nesvobody.⁹⁸ Tím ale současně vznikl v Československu v oblasti obratových daní právní dualismus, neboť na Slovensku dosud platila předmnichovská úprava.⁹⁹

Zákon č. 31/1946 Sb. *o dani z obratu*, přijatý Prozatímním Národním shromážděním dne 21. února 1946 sjednotil právní úpravu na území republiky Československé, a to v zásadě na půdorysu zákona č. 268/1923 Sb., v jeho znění z 29. září 1938. Nový zákon nicméně provedl několik významných změn. Především ze zákona zcela vypadla daň přepychová¹⁰⁰, nepodnikatelé přestali být zcela subjekty daně (protože prakticky nebylo možné zajistit jejich konformitu a fiskální efekt byl téměř nulový). Přírážky dříve upravené zákonem č. 267/1935 Sb. byly zohledněny zvýšením sazby daně z obratu na 3%. Ač byl zákon č. 31/1946 Sb. v účinnosti jen krátce, šlo patrně o nejlepší a nejprehlednější právní úpravu obratových daní v československé historii.

Celkově lze říci, že československá úprava obratových daní před rokem 1948 zcela odpovídala tehdejší úrovni vyspělosti evropské finančněprávní kultury. Četné nedokonalosti, které kritický pohled na tehdejší obratovou daň odhalí, by neměly zastřít dvě významné skutečnosti. Tou první je, že dnešní i tehdejší právní úprava má některé společné klady (fiskální výkonnost, společenská přijatelnost) i zápory (rozsáhlý a nepřehledný systém exempcí s mnohdy nejasnými nebo nežádoucími ekonomickými důsledky).

98. Ústavní dekret prezidenta č. 11 Úř. věst. čsl. o obnovení právního pořádku.

99. Srv. GALÁT, "K některým trestným činům daňovým", op. cit., s. 10.

100. Zrušení daně přepychové nebylo projevem liberálního přístupu ve finanční politice, tomu nastupující společenská atmosféra vůbec nenasvědčovala. Daň byla zrušena pro svůj mizivý fiskální výnos a důvodová zpráva vládního návrhu počítala s její novou úpravou ve významně větším rozsahu. To se také skutečně stalo zákonem č. 247/1947 Sb. o dani z předmětů zbytné potřeby. I ten ale platil jen krátce, protože byl zrušen (současně se zákonem č. 31/1946 Sb.) zákonem č. 283/1948 Sb. o všeobecné dani.

Tou druhou je pak skutečnost, že pro rozpočtové hospodaření republiky Československé, které dokázalo během necelých dvou desetiletí v mimořádně těžkých rozpočtových podmínkách snížit astronomický státní dluh na přijatelnou úroveň, byla relativně nejdůležitějším zdrojem rozpočtových příjmů právě obrátová daň.

3.2 Období reálného socialismu

Období mezi únorem 1948 a prosincem 1989, charakterizované brutální likvidací celého soukromého sektoru, zestátněním ekonomiky a nakonec i kriminalizací podnikatelských aktivit, bychom v práci věnované obrátovým daním mohli patrně přeskočit, protože k našemu tématu objektivně nemá valný vztah. Pokud jsme na samotném počátku této práce definovali obrátovou daň jako daň, jejímž základem je úplata obdržená při (samostatné) ekonomické činnosti subjektu, nahlédneme, že v prostředí komunistického státu zřejmě nic takového nemůže existovat. Plně centralizované hospodářství, k němuž vývoj po únoru 1948 systematicky směřoval, z povahy věci vylučovalo samostatnost ekonomické činnosti a tím i existenci obrátových daní ve smyslu, v němž tohoto pojmu užíváme. V zájmu kontinuity naší práce tomuto období nicméně musíme věnovat krátkou pozornost.

Do právní úpravy daně z obrátu, která byla od jejího zavedení v roce 1919 s krátkým přerušením v letech nacistické okupace kontinuální, bylo radikálně zasaženo zákonem č. 283/1948 *Sb. o všeobecné dani*, který daň z obrátu zrušil a nahradil jí tzv. všeobecnou daní.¹⁰¹ Z konstrukce této zvláštní daně na nás již vane dech centrálně řízené ekonomiky: jejím předmětem bylo zboží a výkony uvedené ve zvláštním sazebníku, vydávaném nařízením ministerstva financí „podle potřeb jednotného hospodářského plánu“. Daňová povinnost vznikala dovozem zboží, jeho vyskladněním, nebo provedením výkonu, zákon rozlišoval volný a vázaný oběh zboží a snažil se tedy daň konstruovat jako jednofázovou, vybíranou převážně na úrovni výroby. Subjekty daně byly veřejné (státní a komunální podniky), tzv. pověřené podniky, zemědělci a tzv. drobné podniky. Základ daně byl volně určen zmíněným sazebníkem ministra financí, stejně tak i její sazby. Zdaňovací období bylo měsíční.

Z pohledu daňověprávní teorie je patrné, že tzv. všeobecná daň nebyla obrátovou daní, chyběl jí totiž (v rozporu s jejím názvem) právě znak obec-

101. Ke stanovení své účinnosti zákon kuriózně zmocňoval ministra financí, ten jeho účinnost nařízením z 22. prosince stanovil na 1. leden 1949. Zákon byl přijat 21. prosince a vyhlášen 24. prosince 1948.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

nosti: podléhala jí jen některá plnění, a každé plnění bylo upraveno jiným způsobem. Na rozdíl od všech předchozích úprav, které obecně respektovaly zásadu ukládání daní pouze na základě zákona,¹⁰² byla všeobecná daň plně v rukou správních orgánů, které volně stanovovaly jednotlivé prvky její konstrukce, včetně subjektů, základu a sazeb. Funkci všeobecné daně spatřovala důvodová zpráva mj. v odčerpání ekonomické „nadhodnoty“ z hospodářství do státního rozpočtu, protože

„v kapitalistickém hospodářství kapitalista nadhodnotu zadržoval pro sebe ve formě zisku... V hospodářství plánovaném je nutno odčerpávat z kolektivně vytvořeného národního důchodu tolik, kolik stát potřebuje. . . i k udržování a rozmnožování (vlastních) výrobních prostředků.“¹⁰³

Připojíme-li, že subjekty daně byly už v době přijetí zákona z velké části ekonomicky nesamostatné, můžeme dovodit, že všeobecná daň daní v klasickém smyslu nebyla, byla spíše blanketním zmocněním správního úřadu k přerozdělování peněžní masy v jednotlivých odvětvích národního hospodářství a k centralizaci zbývajících volných peněžních prostředků do rukou státu.

Zákon o všeobecné dani platil pouze čtyři roky, do roku 1952, kdy došlo k reformě celé československé daňové soustavy. Ta měla být přimknuta k sovětským vzorům, lépe upravovat poměry plánovaného hospodářství. V oblasti nepřímých daní se tak stalo *zákonem č. 73/1952 Sb. o dani z obratu* a *zákonem č. 74/1952 Sb. o dani z výkonů*. Jejich přijetí reagovalo zejména na zavedení systému státní cenové regulace, kterým byly velkoobchodní i maloobchodní ceny stanoveny pevně.

Podle zákona o dani z obratu z roku 1952 byl předmětem daně obrat ze zboží vlastní výroby nebo vlastního nákupu, přičemž obrat téhož zboží se zdaňoval pouze jednou. Předmětem daně byly i dodávky do maloobchodních prodejen téhož podniku. Vytvořil se systém dvou cen, státní velkoobchodní ceny a státní maloobchodní ceny: první daň nezahrnovala, druhá ano. Subjekty daně byly „podniky, organizace a zařízení socialistického sektoru“, na zanikající živnostenský stav se tato daň nevztahovala.

102. Dlužno podotknout, že to neplatilo důsledně. Už zákon č. 321/1921 Sb. připouštěl možnost tzv. paušalizace, tj. stanovení „jiného způsobu jak zdanit dodávky nebo dovoz“, dohodou mezi finanční správou a živnostenskou samosprávou, zákon č. 268/1923 Sb. pak poskytl ministrovi financí v podstatě volnou ruku ve stanovení podmínek paušalizace. Úvedená zmocňovací ustanovení by v dnešní ústavní kultuře neobstála. Jejich záměrem bylo ale spíše vytvořit podmínky ke snížení administrativní zátěže živnostníků a také tak byla aplikována.

103. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o všeobecné dani. Národní shromáždění republiky Československé, 1948–1954, tisk 156, 30. listopadu 1948.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

Základem daně byla prodejní cena zboží, daňová povinnost vznikala vystavením faktury, sazby stanovovala vláda, ministr financí nebo zmocněné krajské národní výbory. Daňový sazebník se sice v zákoně explicitně nezmiňoval, v praxi se ovšem používal.¹⁰⁴ Splatnost stanovovalo prováděcím předpisem ministerstvo financí.

Zákon o dani z výkonů byl pokusem oddělit právní úpravu prodeje zboží a právní úpravu výkonů do dvou různých předpisů. Zdaňovány byly pouze druhy výkonů uvedené v zákoně. V praxi se tato úprava neosvědčila a tak byla zákonem č. 67/1961 Sb. daň z výkonů zrušena. Jedinými nadále zdaňovanými výkony se staly opravy a práce ve stavebnictví, které byly podrobeny právnímu režimu daně z obratu.

V podmínkách státní cenové regulace byla daň z obratu pouze technickým mechanismem peněžní redistribuce. Stát si činil nárok na veškeré volné peněžní prostředky hospodářství, pevné stanovení maloobchodních a velkoobchodních cen mu umožňovalo stanovit marže podniků, a daň z obratu zajišťovala, „aby se včas a pravidelně do státního rozpočtu odčerpávala část akumulace, vytvářená podniky“, řečeno slovy §1 zmiňovaného zákona.

Zákon č. 73/1952 Sb. o dani z obratu platil v Československu až do konce roku 1992. V normalizačních letech se úroveň státem stanovených velkoobchodních cen postupně zvyšovala, zatímco státem stanovené maloobchodní ceny z politických důvodů stagnovaly. Docházelo tak k tomu, že v sazebníku ministerstva financí vzrůstal počet záporných sazeb, tedy případů, kdy prodeje za maloobchodní ceny byly dotovány ze státního rozpočtu. Zákon se stal pasivním prostředkem vyrovnávání maloobchodních a velkoobchodních cen, přičemž následky tohoto vyrovnání mohly být podle okolností příjmem státního rozpočtu nebo jeho výdajem.¹⁰⁵

3.3 Zavedení DPH do právního řádu ČR

Pád komunistického režimu na sklonku roku 1989 odstartoval dalekosáhlé společenské změny, jejichž výsledkem byla i radikální proměna celé daňové soustavy. Šlo o proces, který se odehrál v poměrně krátkém čase, a byl výslednicí několika jevů. Prvním bylo obecné přesvědčení, že daňová soustava etatizované, centrálně plánované ekonomiky nemůže v podmínkách rodícího se tržního hospodářství plnit své funkce. Druhým byla nezpochybně

104. Sazebník daně z obratu, navazující na Jednotnou klasifikaci průmyslových oborů a výrobků.

105. Srv. Ondřej DENKSTEIN. „Poznámky k připravovaným zákonům o dani z přidané hodnoty a o spotřebních daních“. In: *Finance a úvěr* (1 1992), s. 18–25, s. 19.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

ňovaná orientace zahraniční politiky Československa na EHS a snaha o zapojení do procesu evropské integrace. Konečně třetím bylo zpochybňování státoprávního uspořádání, které nakonec vyvrcholilo rozpadem ČSFR ve druhé polovině roku 1992.¹⁰⁶

V první fázi legislativního úsilí bylo nutné alespoň přechodným způsobem odstranit deformace právního prostředí, bránící fungování tržní ekonomiky. V oblasti nepřímých daní toho bylo dosaženo novelou zákona o dani z obratu, federálním zákonem č. 107/1990 Sb, přijatým v dubnu 1990 s účinností od 1. května 1990. Zákon rozšířil předmět daně na dovoz zboží a explicitně z něj vyňal prodej zboží do zahraničí. Zcela změnil okruh subjektů, kterými se staly obchodní korporace (obchodní společnosti a družstva), státní podniky, podniky zahraničního obchodu, fyzické osoby zapsané v podnikovém (později obchodním) rejstříku a zahraniční podnikatelé. Ke stanovení základu i sazeb bylo i nadále zmocněno ministerstvo financí.¹⁰⁷

Ministerstvo pak s účinností od 1. ledna 1991 podstatně změnilo obsah prováděcích předpisů, především v návaznosti na zákon č. 526/1990 Sb, kterým byl zrušen dosavadní centrální systém určování cen. Sazby daně z obratu byly sjednoceny do čtyř pásem, záporné sazby (tj. státní dotace k maloobchodním cenám, maskované jako daň z obratu) byly zcela odstraněny. Kromě toho byl stanoven okruh vybraných výrobků, podrobených specifickým sazbám mimo okruh čtyř pásem — šlo o zárodek budoucí úpravy spotřebních daní.¹⁰⁸

Uvedená legislativní opatření, byť potřebná a svým provedením úspěšná,¹⁰⁹ znamenala pouze nezbytnou předeihu skutečné daňové reformy. Její koncepce, zpracovaná národními a federálním ministerstvem financí, byla

106. Zapojení Československa do procesu evropské integrace bylo již součástí programových zásad Občanského fóra z 26. listopadu 1989. Programové prohlášení kabinetu vzešlého ze svobodných voleb v létě 1990 obsahovalo závazek „jednat o smlouvě o přidružení k evropské dvanáctce.“ Asociační dohoda mezi státy EHS a ČSFR byla podepsána v prosinci 1991, vzhledem k následnému rozkladu federace ale nebyla nikdy ratifikována. Asociační dohoda mezi státy ES a ČR byla pak uzavřena 4. října 1993 a v účinnost vstoupila 1. ledna 1995.

107. Zákon byl přijat současně s novelou tehdejšího hospodářského zákoníku, novým zákonem o akciových společnostech a zákonem o soukromém podnikání občanů, byl tedy součástí legislativního balíčku, vytvářejícího podmínky pro obnovu samostatných ekonomických činností v ČSFR.

108. DENKSTEIN, „Poznámky k připravovaným zákonům o dani z přidané hodnoty a o spotřebních daních“, op. cit., s. 19.

109. V dubnu 1991, tj. čtyři měsíce po liberalizačním šoku, byla meziroční inflace 142%. To se z dnešního hlediska může jevit hrozivě, vzhledem k povaze provedené změny šlo spíše o úspěch.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

vládou ČSFR schválena už 2. srpna 1990. Scénář ekonomické reformy, předložený v srpnu 1990 premiérem Čalfou, uvedl jako jeden z cílů daňové reformy „sblížení našeho daňového systému se systémem Evropských společenství“, a daň z přidané hodnoty uvedl jako budoucí páteř daňového systému.¹¹⁰ Věcná náplň a další harmonogram daňové reformy pak byl stanoven na zasedání Finanční rady ČSFR dne 22. dubna 1991. Hlavním požadavkem se stala realizace daňové reformy s účinností od 1. ledna 1993.

V srpnu 1991 předložili premiér Čalfa a ministr financí Klaus Federálnímu shromáždění návrh zásad zákona o DPH. Návrh, obsahující 31 zásad, byl významně ovlivněn doporučeními OECD a Mezinárodního měnového fondu, zdaleka největší vliv na něj ale měla Komise Evropských společenství, na jejíž doporučení se v mnoha bodech odkazoval.

„Záměrem ekonomické reformy v daňové oblasti je nahradit dosud uplatňovaný systém daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty a přiblížit se tak evropskému standardu i v daňové oblasti a vytvořit předpoklady pro zapojení ČSFR do celoevropského integračního procesu.“¹¹¹

Po schválení zásad ve výborech zákonodárných sborů (FS, ČNR a SNR) a dalších konzultacích se zástupci Komise byl Federálnímu shromáždění předložen v březnu 1992 návrh zákona o DPH.¹¹² Ten byl ve Federálním shromáždění přijat jako zákon č. 222/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, s účinností od 1. ledna 1993. Protože proces zavádění systému DPH na jaře a v létě 1992 odhalil v textu zákona řadu nejasností a nedostatků, předložila vláda ČSFR dne 20. října 1992 Federálnímu shromáždění poměrně rozsáhlou novelu zákona o DPH, zpracovanou především na základě připomínek pracovníků finančních orgánů, jejímž cílem bylo zákon zpřesnit a zjednodušit. Protože panovala určitá obava, zda se ve Federálním shromáždění podaří novelu do doby účinnosti zákona projednat a schválit,¹¹³ předložil poslanec Mandelík dne 4. listopadu úplné znění novelizovaného zákona České národní radě, která ho projednala ve zkrácené lhůtě, a přijala dne 24. listopadu 1992 jako zákon ČNR č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty. Obava poslance Mandelíka se nicméně nenaplnila a Federální Shromáždění novelu přijalo o pouhé dva dny později jako zákon FS č. 596/1992 Sb.

110. Federální shromáždění ČSFR, tisk 87, 30. srpna 1990.

111. Federální shromáždění ČSFR, tisk 882, 29. srpna 1991.

112. Federální shromáždění ČSFR, tisk 1407, 29. srpna 1991.

113. Ústavně šlo o bizarní situaci: zákonodárci byl podán návrh na novelizaci zákona, který měl nabýt účinnosti až v okamžiku, kdy stát, jehož byl zákonodárce suverénem, už neměl (formálně z rozhodnutí téhož zákonodárce) existovat.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

K 1. lednu 1993 zanikla ČSFR a nově vzniklá Česká republika, která na základě ústavního zákona č. 4/1993 Sb. recipovala federální právní předpisy, tedy měla hned dva zákony o DPH s téměř identickým zněním, a se zcela identickým normativním obsahem.¹¹⁴ S tímto nedostatkem se zákonodárce vypořádal hned při první novelizaci zákona o DPH: někdejší federální zákon č. 222/1993 Sb. byl zrušen zákonem č. 196/1993 Sb.

Chaotické státoprávní podmínky legislativního procesu nezměnily nic na tom, že se daň z přidané hodnoty stala současně se vznikem České republiky součástí její daňové soustavy. Současně došlo ke zrušení zákona o dani z obratu.

Zákon č. 588/1992 Sb. byl, jak už bylo řečeno, významně ovlivněn konzultanty Komise ES. Nepřekvapí tedy, že šlo o spotřební DPH, počítanou odečítací metodou s odpočtem daně na základě faktur, v podstatných rysech odpovídající společnému systému DPH v ES v roce 1991. Vliv Šesté směrnice byl obzvláště patrný v úpravě systému osvobození v předmětu, v pravidlech pro určení místa plnění a v úpravě dovozu a vývozu, na druhé straně obsahovala česká právní úprava určité odlišnosti.

Předmětem daně byla zdanitelná plnění v tuzemsku, mezi které patřilo dodání zboží včetně převodu nemovitostí, poskytování služeb a převod a využití práv. Dále byl předmětem daně dovoz zboží a příležitostná autobusová doprava v tuzemsku, uskutečňovaná zahraničním provozovatelem. Za předmět daně se tato plnění pokládala bez ohledu na to, zda byla prováděna úplatně či nikoliv, a pokud je uskutečňoval plátce, tak i tehdy, pokud nesouvisela s jeho podnikáním.

Za plátce považoval zákon toho, kdo prováděl zdanitelná plnění a současně překračoval obrátový limit, který činil (v přepočtu) v době přijetí zákona 6 miliónů korun za 12 kalendářních měsíců.

Základem daně byla cena smluvní nebo cena obvyklá, u některých specifických plnění byl základ daně určen zvláštním způsobem (např. nominální cena u kolků a poštovních cenin).

Ve shora zmiňovaných zásadách zákona se původně počítalo buď s jedinou sazbou DPH ve výši 20%, nebo se dvěma sazbami, 25% a 5%. Komise ES přirozeně doporučovala jen jednu sazbu, stejné bylo doporučení rozpočtových výborů všech tří zákonodárných sborů. Vláda se v návrhu zákona nakonec přiklonila k variantě se dvěma sazbami 23% a 5%. Přitom vyšší sazba obecně platila pro zboží, nižší pro služby a převod a využití práv, zboží s nižší sazbou bylo taxativně uvedeno v příloze č. 1 zákona a služby s vyšší sazbou byly uvedeny v jeho příloze č. 2. Zcela specificky

114. V případě rozporu by převážil zákon ČNR podle čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

byla sazba i základ daně stanovena u příležitostné autobusové přepravy v tuzemsku.

Nárok na odpočet vznikl plátcům tehdy, pokud přijatá plnění použil pro svá zdanitelná plnění. Zákon neomezoval nárok na odpočet investic do dlouhodobého majetku, s výjimkou osobních automobilů a vratných lahví ze skla, kde nárok na odpočet vylučoval.

Zdaňovacím obdobím byl jeden měsíc. Pokud se obrat pohyboval pod stanoveným limitem, bylo zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí.

Zákon č. 588/1992 platil až do 30. dubna 2004, tj. až do přistoupení ČR k Evropskému společenství. Za dobu své účinnosti prošel dvaceti novelizacemi, včetně několika značně rozsáhlých. V průběhu jeho účinnosti zákona trvale klesal roční limit pro povinnou registraci plátce daně (z původních šesti miliónů k 1. lednu 1993 na tři milióny k 1. lednu 1995, 2 milióny k 1. říjnu 2003 a 1 milión k 1. květnu 2004, v posledním případě až s účinností nového zákona). Současně se snižovala vyšší sazba DPH (z původních 23% k 1. lednu 1993 na 22% k 1. lednu 1995 a na 19% k 1. květnu 2004, v posledním případě opět s účinností nového zákona).

Z řady dalších změn zmiňme alespoň

- ▶ zákon č. 133/1995 Sb., který s účinností od 1. ledna 1996 do zákona o DPH mj. zavedl pojmy „základní sazba“ a „snížená sazba“, užívané Šestou směrnicí,
- ▶ zákon č. 208/1997 Sb., který s účinností od 1. ledna 1998 mj. vyloučil z předmětu DPH převod nebo využití práv, předmětem se nově stalo pouze dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání nebo při činnosti mající všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem,
- ▶ zákon č. 17/2000 Sb., který s účinností od 1. dubna 2000 mj. změnil definici osoby podléhající dani jako osoby, která podniká v tuzemsku, nebo která uskutečňuje činnost, která má všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Politicky významným tématem bylo vždy zařazení zdanitelných plnění do základní nebo snížené sazby. Prvních několik let účinnosti zákona se neslo spíše ve znamení rozšiřování okruhu zboží a služeb podléhajících snížené sazbě. Rok 1998, od něhož je základní sazba uplatňována na elektrickou energii, plyn a tuhá paliva, signalizoval určitý obrat v tomto trendu. Od té doby byla Česká republika pod liberalizačním tlakem Komise ES nucena rozsah uplatňování snížených sazeb spíše omezovat.

Zákon č. 588/1992 Sb. má jako pramen práva určitý význam i po svém zrušení. Je s ním totiž spojena naprostá většina judikatury, kterou do dnešního dne české soudy ve věcech DPH přijaly.¹¹⁵

Výkonnost daně z přidané hodnoty se od jejího zavedení v ČR pohybovala kolem 20% celkových příjmů veřejných rozpočtů, což jí činí fiskálně nejvýkonnější daní daňové soustavy.¹¹⁶

3.4 Zákon č. 235/2004 Sb. a jeho pozdější novelizace

Zákon č. 588/1992 Sb., který byla DPH uvedena do českého právního řádu, byl, jak jsme uvedli v předchozí kapitole, přijat pod silným vlivem Komise ES a se záměrem přiblížit českou právní úpravu právu Společenství. Jednalo se o normu, která byla v podstatných rysech evropsky konformní a její další novelizace tuto aproximaci posilovaly, k čemuž ostatně Českou republiku zavazovala asociační dohoda s ES.¹¹⁷ Přesto zde existovaly určité rozpory: lišil se způsob vymezení samotného předmětu daně, v němž chyběl znak úplatnosti, zcela konformní nebyla ani definice osob povinných k dani (dle terminologie zákona osob podléhajících dani), některá zdaniitelná plnění byla podrobena snížené sazbě, ač to Šestá směrnice nepřipouštěla. V zákoně chyběla úprava zvláštních režimů a přirozeně nebyl upraven ani přechodný režim intrakomunitárního obchodu, neboť šlo o okruh právních vztahů, které mohly vzniknout teprve přistoupením ČR ke Společenství.

Tyto nedostatky bylo možné řešit buď zásadní novelizací, nebo zcela novým zákonem. Protože stávající zákon už v důsledku mnoha předcho-

115. Přehled významných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a krajských soudů ve věcech daně z přidané hodnoty, uvádí k 31. říjnu 2007 osmdesát judikátů k zákonu č. 588/1992 Sb. a šest judikátů k zákonu 235/2004 Sb. Srv. Barbara POŘÍZKOVÁ a Zuzana HORTOVÁ. *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: ASPI a.s., 2008. 424 s. ISBN: 978-80-7357-319-5, s. 5–7.

116. Podle státního závěrečného účtu za rok 2007 tvořily celkové příjmy veřejných rozpočtů 1,375.- mld. Kč, z toho 1,224.- připadalo na daňové příjmy. Z toho daně z příjmů fyzických osob tvoří 151.5 mld., daně z příjmů právnických osob 166.4 mld., majetkové daně 15.5 mld., DPH 235.- mld. (19.1% daňových příjmů, 6.6% hrubého domácího produktu), spotřební daně 138.9 mld. a ostatní daně a poplatky 28.2 mld. Kč. Metodika peněžních toků ovšem mezi daňové příjmy řadí i pojistné na sociální zabezpečení, na němž bylo v roce 2007 vybráno 488.4 mld. Kč. Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, sněmovní tisk 500/0, část 4/51, s. 5.

117. Článek 69 Evropské dohody, zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, stanovil, že „ČR vyvine úsilí k zajištění postupné slučitelnosti jejich právních předpisů s právními předpisy Společenství,“ a článek 70 do demonstrativního výčtu oblastí, kterých se tento závazek týkal, explicitně zařazoval daňové právo.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

zích novelizací trpěl určitou nepřehledností, rozhodla se vláda ČR pro druhou variantu. Vládní návrh nového zákona o dani z přidané hodnoty byl Poslanecké sněmovně předložen ministrem Bohuslavem Sobotkou v listopadu 2003 s tím, že nový zákon nabude účinnosti v den, kdy smlouva o přistoupení ČR k Evropské unii vstoupí v platnost. Návrh zákona byl po překonání prezidentského veta definitivně schválen 22. dubna 2004 a vyhlášen jako *zákon č. 235/2004 Sb o dani z přidané hodnoty*, účinnosti nabyl 1. května 2004. K témuž datu byl zrušen dosud platný zákon o DPH.

Nový zákon byl transpozicí Šesté směrnice o společném systému DPH, což ostatně ve svém §1 výslovně uváděl. V době přípravy vládního návrhu ovšem už Komise ES pracovala na jejím přepracování a přijatý zákon se tak svou strukturou více přimyká k pozdější směrnici 2006/112/ES.¹¹⁸

Oproti dosavadnímu právnímu stavu přinesl nový zákon několik významných změn, zejména

- ▶ generálně vymezil *předmět daně* v souladu s komunitárním právem, tj. jako úplatné dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani, úplatné pořízení zboží z jiného členského státu osobou povinnou k dani, nebo dovoz zboží.
- ▶ definoval *osobu povinnou k dani* v souladu s komunitárním právem, tj. funkční definicí jako osobu samostatně uskutečňující ekonomické činnosti.
- ▶ nově upravil limit pro *osvobození od uplatňování daně* a to na obrat nepřesahující 1 mil. Kč za období jednoho průběžného roku. Obecný limit pro exempci v subjektu, byl Šestou směrnicí přitom stanoven na 5,000 €, vyšší limit byl v českém právu umožněn sjednáním trvalé odchylky v rámci přístupových rozhovorů.¹¹⁹
- ▶ upravil přechodný režim *intra komunitárního obchodu* v souladu s Šestou směrnicí, a to jednak shora zmíněným rozšířením předmětu daně, jednak osvobozením od daně s nárokem na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu.
- ▶ upravil podmínky *vracení daně* zahraničním osobám a osobám usazeným v jiných členských státech v souladu s Osmou a Třináctou směrnicí o společném systému DPH.

118. Návrh zákona byl podán v podstatě současně se sdělením Komise Radě a Evropskému Parlamentu COM(2003)614, citovaným na str. 43.

119. Dnes je tato odchylka vyjádřena v čl. 287 směrnice 2006/112/ES.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

- ▶ významně zúžil okruh zboží, na jehož dodání je uplatňována snížená sazba DPH, v souladu s požadavky komunitárního práva.
- ▶ snížil základní sazbu DPH na 19%. S touto změnou se v původním návrhu nepočítalo. Jejím hlavním účelem bylo kompenzovat celkově vyšší míru zdanění, způsobenou uplatněním základní sazby na zboží, na které byla před účinností zákona uplatněna sazba snížená.
- ▶ upravil *zvláštní režimy* pro cestovní kanceláře, použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti a investiční zlato v souladu s Šestou směrnicí.

Zákon od svého přijetí prošel několika novelizacemi, v dalším textu se zmíníme o těch nejdůležitějších.

Zákon č. 545/2005 Sb. ve snaze zabránit kolotočovým podvodům při obchodování se surovým zlatem zavedl do zákona s účinností od 1. ledna 2006 další zvláštní režim pro dodávání zlata. Česká republika tím — po vzoru Spojeného království — využila možnosti uplatnit tzv. *reverse charge* mechanismus na taxativně vymezené komodity.¹²⁰

Řada změn byla provedena zákonem č. 261/2007 o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1. ledna 2007. Tento zákon zavedl skupinovou registraci kapitálově nebo jinak spojených osob a zvýšil sníženou sazbu daně na 9%. V souvislosti s expirací odchylky, umožňující ČR uplatňovat sníženou sazbu pro bytovou výstavbu do konce roku 2007, nově upravil použití snížené sazby u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení: tvořivou interpretací odst. 10 přílohy III směrnice 2006/112/ES přitom v podstatě zachoval dosavadní uplatňování snížené sazby, s výjimkou největších bytů a rodinných domů. Zákon rovněž zařadil do seznamu zboží, podléhajícího snížené sazbě, palivové dřevo, štěpky nebo třísky, piliny a dřevěný odpad.

Zásadní novelizace zákona o dani z přidané hodnoty byla provedena zákonem č. 302/2008 Sb, který s účinností od 1. ledna 2009 změnil více než 300 ustanovení. Důvodová zpráva této rozsáhlé novely konstatuje, že některá ustanovení v současnosti platného zákona o DPH nejsou jednoznačně v souladu se směrnicí 2006/112/ES nebo judikaturou ESD, a novela byla navržena především k odstranění tohoto nesouladu.

Zákon zejména

- ▶ nově vymezil podmínky, za nichž se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani, což je nadále spojeno s *výkonem pú-*

120. K *reverse charge* mechanismu viz s. 42. Základem pro uplatnění tohoto režimu je dnes článek 199 odst. 1, písm. d. ve spojení s odst. 1 přílohy VI směrnice 2006/112/ES.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

sobnosti v oblasti veřejné správy, v této souvislosti vypustil ze zákona původní definici veřejnoprávního subjektu, včetně zahrnutí odborových společností, církví a náboženských společností pod právní režim veřejnoprávních subjektů.¹²¹

- ▶ změnil *definici obratu*, která nadále není vázána na pojmy výnosů a příjmů, používané v účetnictví, nýbrž na pojem úplaty; rozhodujícím kritériem pro zahrnutí do obratu se tak stává uskutečňování ekonomické činnosti, nikoli způsob, kterým osoba povinná k dani příslušné transakce eviduje.
- ▶ nově upravil pravidla pro učení místa plnění při *poskytování reverse-charge služeb zahraničním osobám nebo osobám usazeným v jiných členských státech*, přičemž místo plnění je zde určeno sídlem osoby nebo umístěním provozovny této osoby.
- ▶ zrušil dosavadní ustanovení, podle nichž se *přeúčtování* některých komodit (tepla, chladu, elektřiny, vody a plynu) nepokládalo za dodání zboží, a nebylo tak předmětem daně.
- ▶ stanovil obecnou *povinnost vystavovat daňové doklady* na zdanitelná plnění, která dosud existovala pouze s podmínkou vyžádání.
- ▶ provedl řadu dalších změn, mj. nově upravil podmínky pro osvobození od DPH při převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, upřesnil podmínky registrace osob, podnikajících ve sdružení, a upravil možnost fakultativní volby zdaňovacího období v závislosti na výši obratu.

Prozatím poslední novelizace zákona o dani z přidané hodnoty byla provedena zákonem č. 87/2009 Sb., který s účinností od 1. dubna 2009 zrušil ustanovení, vylučující pořízení osobního automobilu z nároku na odpočet daně, a provedl některé další změny, zejména stanovil pravidla pro určení základu daně u některých bezúplatných transakcí.

121. Toto komunitárně nonkonformní ustanovení bylo do zákona o DPH dříve vneseno zákonem č. 669/2004 Sb.

Seznam zkratk

ČSFR Česká a Slovenská Federativní Republika (1990–1992).

ČNR Česká národní rada

DPH Daň z přidané hodnoty v obecném smyslu.

ESD Evropský soudní dvůr

ESUO Evropské společenství uhlí a oceli, založené Pařížskou smlouvou (1951).

EHS Evropské hospodářské společenství, založené Římskou smlouvou (1957).

ES Evropské společenství, založené Maastrichtskou smlouvou (1992).

FS Federální shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky.

JEA Jednotný evropský akt, měnící a doplňující SEHS (1987).

OECD Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

SEHS Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, Římská smlouva (1957).

SES Smlouva o založení Evropského společenství, ve znění smlouvy z Nice (2003).

SNR Slovenská národní rada.

Seznam literatury

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2006. 741 s. ISBN: 80-7179-431-7.
- BATT, H. William. *Principles of sound tax theory*. 2008. URL: <http://www.groundswellusa.org/battprincip02.htm> (navštíveno 15. 05. 2009).
- DENKSTEIN, Ondřej. "Poznámky k připravovaným zákonům o dani z přidané hodnoty a o spotřebních daních". In: *Finance a úvěr* (1 1992), s. 18–25.
- FARMER, Paul a Richard LYAL. *EC Tax Law*. 1. vydání. Oxford, UK: Oxford University Press, 1994. 360 s. ISBN: 978-0-198-25764-6.
- GALÁT, Michal. "K některým trestným činům daňovým". Rigorózní práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, katedra trestního práva, 2008. 113 s.
- GANDHI, Lynn A. *The repeal of the Michigan Single Business Tax*. 2006. URL: <http://www.thefreelibrary.com/The+repeal+of+the+Michigan+Single+Business+Tax-a0155080754> (navštíveno 06. 04. 2009).
- GOVTRACK.US. H.R. *Simplified USA Tax Act of 2007: 4159–110th Congress (2007)*. 2007. URL: <http://www.govtrack.us/congress/bill.xpd?bill=h110-4159> (navštíveno 06. 04. 2009).
- GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 1. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2004. 308 s. ISBN: 80-7201-474-9.
- MANKIW, Gregory. *Principles of Economics*. 4. ilustrované a aktualizované vydání. Florence, Kentucky: Cengage Learning, 2006. 936 s. ISBN: 978-0-324-22472-6.
- MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*. New York: Prometheus Books, 2004. 892 s. ISBN: 1-59102-151-0.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. *Consumption Tax Trends 2008. VAT/GST and Excise Rates 2008, Trends and Administration Issues*. 2008. ISBN: 9789264039476.
- POŘÍZKOVÁ, Barbara a Zuzana HORTOVÁ. *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: ASPI a.s., 2008. 424 s. ISBN: 978-80-7357-319-5.

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

SCHENK, Alan a Oliver OLDMAN. *Value Added Tax, A Comparative Approach*. 1. vyd. Cambridge, New York: Cambridge University Press, 2007. 532 s. ISBN: 978-0-521-85112-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2009. 354 s. ISBN: 978-80-7201-746-1.

STRACHAN, Hew. *Financing the First World War*. Oxford, UK: Oxford University Press, 2004. 268 s. ISBN: 0199257272.

TERRA, Ben J. M. a Peter J. WATTEL. *European Tax Law*. 5. vydání. Biggleswade, Bedfordshire: Kluwer, 2008. 458 s. ISBN: 978-9-013-04659-5.

The EEC reports on tax harmonization. The report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the Subgroups A, B, and C. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.

VENCOVSKÝ, František. "K rozpočtové a daňové reformě před 70. lety". In: *Finance a úvěr* (6 1997), s. 321–333.

WESSELS, Walter J. *Economics*. 4. vydání. Hauppauge, New York: Barron's Educational Series, 2006. 608 s. ISBN: 978-0-764-13419-7.

Value Added Tax in EC and Czech Tax Law

Since 1950s, tax systems of jurisdictions around the world have undergone a revolutionary change, marked by the proliferation of value added tax. The pioneering jurisdiction in this respect has been the supranational European Economic Community, known as the European Community since 1992. Its common system of VAT has set out an example of an invoice based, credit subtraction VAT which has since become a model for developed and developing countries alike. In the Czech Republic, VAT was introduced in 1992 under strong EC influence, as part of a far-reaching tax reform aiming at adapting the tax system to the needs of market economy. As of May 1, 2004, Czech Republic joined the EC and became part of the common system.

In this work, we first provide a general overview of the VAT. We identify its key characteristics and use classification to discuss the pros and cons of the invoice based credit subtraction system. We review the VAT from the fiscal policy perspective and apply the criteria of sound tax design to explain the reasoning behind its popularity.

Next, we explore in depth the development of common system of VAT in the EC. We discuss the reasoning behind its introduction, the economic and legal circumstances of its adoption and further development. We deem that rules of the current common system of VAT are almost impossible to understand without the knowledge of their historic background, as they are an evolving compromise between policy of integration and member state opposition. We conclude that the indirect tax harmonization policy has been set clearly in the early stages of European integration and up to this date has not fully materialized. We also conclude that throughout the harmonization process the EC Commission has, contrary to popular belief, played a role of economic liberalism, firmly rooted in the principles of the original EEC treaty.

Finally, we explore the development of turnover taxes in the Czech Republic. The development of Czech tax system has been interrupted by four decades of the communist rule, hence we first discuss the turnover tax system in pre-1948 democratic Czechoslovakia. We discuss the adoption of VAT in 1990s and the nation's accession to the EC common system of VAT

3. VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY OBRATOVÝCH DANÍ V ČR

in 2004. We conclude that the Czechoslovak turnover tax system was similar, both in its design and in the level of dissatisfaction with its fiscal characteristics, to that of another European jurisdictions and that the adoption of VAT was not only a passive fulfillment of the country's obligation to adopt the law of the EC but also a natural result of the longterm process of tax system modernization.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, evropské daňové právo, obrátové daně

value added tax, ec tax law, turnover taxes